

Peter Haas | Ulrike Müller

Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren

Peter Haas | Ulrike Müller

Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren

Strategien und Praxis der Steuerstrafverteidigung



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

1. Auflage 2009

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2009

Lektorat: RA Andreas Funk

Gabler ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

www.gabler.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Krips b.v., Meppel

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in the Netherlands

ISBN 978-3-8349-0697-7

Vorwort

Wer als Berater bzw. Verteidiger im Steuerstrafverfahren tätig ist, kennt die Unterschiede des Verfahrensablaufs im Unterschied zum „normalen“ steuerrechtlichen Rechtsbehelfsverfahren oder zur vermögensstrafrechtlichen Verteidigung. Wir haben uns zum Ziel gesetzt, diese Besonderheiten lesbar und klar, offen und unterhaltsam darzustellen. Durch eine besonders plastische Darstellung unserer Praxiserfahrungen wollen wir nicht den Markt der vielen Veröffentlichungen zum Steuerstrafrecht ergänzen, sondern – das lag uns am Herzen – für Steuerberater und Anwaltskollegen, vielleicht auch Referendare oder sogar Studenten, eine taugliche Basis zur Vorbereitung zukünftiger oder Überprüfung gegenwärtiger steuerstrafrechtlicher Mandatsbearbeitung zusammenstellen.

Es ist kein wissenschaftliches Werk, sondern eine Konfrontation mit grundsätzlichen Überlegungen (§ 1) und ausgewählten Standardfällen (§ 2) zum Steuerstrafrecht. Das Steuerrecht, also das materielle Recht, fehlt zwangsläufig. Ein Beispiel für die Komplexität des materiellen Steuerrechts bietet der beeindruckende Beitrag zum Umsatzsteuerkarussell von Herrn Vors. Richter am FG Köln Dr. Fumi.

Wir haben auch weitere Autoren angesprochen, die die kurzweilige Darstellung als Lesebuch entweder in Form eines „Gastkommentars“ oder mit eigenen Einfügungen und Kapiteln fördern. Dies ermöglicht, die unterschiedlichen Perspektiven steuerstrafrechtlicher Mandatsbearbeitung in einer so lebendigen Form darzustellen, wie sie sich sonst nur in Podiumsdiskussionen ermöglicht.

Ein herzlicher Dank für die erwähnten „Gastkommentare“ geht an:

- Herrn Vorsitzenden Richter am Finanzgericht Köln, Dr. H.D. Fumi
- Herrn Professor Dr. Frank Hardtke, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Arbeits- und Steuerrecht
- Herrn Rechtsanwalt Thilo Pfordte, Fachanwalt für Strafrecht
- Frau Steuerberaterin Ellen Ashauer-Moll, Leiterin des Kompetenzzentrums Kapitalvermögen
- Frau Rechtsanwältin Christine Varga
- Frau Dipl.-Betriebswirtin (FH) Claudia Rötter
- Frau Rechtsanwältin Susanne Hierl
- Herrn Steuerberater Dieter Hild

Nicht zuletzt danken wir Herrn Rechtsanwalt Andreas Funk, der uns, die Autoren, zu diesem Titel zusammen gebracht und der uns für das sicherlich ungewöhnliche Konzept alle Freiheiten erlaubt hat.

Wenn Sie als Leser auch nur halb so viel Spaß bei der Lektüre entwickeln, wie wir beim Schreiben hatten (ein Jahr haben wir gebraucht), dann sollte unser „Konzept“ funktionieren.

Ulrike Müller

Peter Haas

Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	14
Bearbeiterverzeichnis	15
§ 1 Praktische Einführung in die Steuerstrafverteidigung	17
A. Der Mandant	17
B. Der Verteidiger	22
I. Grundsätzliche Überlegungen	22
II. Verantwortlichkeit der steuerlichen Berater	29
1. Erklärungspflichten	29
2. Berichtigungspflichten	30
a) Unterzeichnung der Steuererklärung durch den Berater	31
b) Eigene Fehler des Beraters	31
c) Verkennen von Fehlern des Mandanten	33
d) Eigene Fehler des Beraters	33
C. Das Fahnderteam, die Straf- und Bußgeldstelle, der Staatsanwalt	33
D. Der Sachverhalt und die Rechtslage	39
I. Der Sachverhalt	39
II. Die Rechtslage	41
E. Die Strategie	41
F. Das Delikt	42
I. Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO	43
1. Tatbestandliche Ausgestaltung des § 370 AO	44
2. Objektiver Tatbestand des § 370 AO	44
3. Subjektiver Tatbestand	48
4. Rechtswidrigkeit	50
5. Schuldunfähigkeit im Steuerstrafrecht?	50
6. Rechtsfolge- der starre Strafraumen?	50
II. Das Kreuz mit § 370a AO	52
1. Zunächst endlose Diskussionen über § 370a AO	52
2. Praktischer Umgang mit § 370a AO	53
3. Ein prophezeitendes Ende des § 370a AO	54
III. Der neue § 370 Abs. 3 AO	55
IV. Andere Steuerstraftatbestände innerhalb und außerhalb der Abgabenordnung	55
1. Bannbruch gemäß § 372 AO	56
2. Schmuggel gemäß § 373 AO	57
3. Steuerhhehlerei gemäß § 374 AO	58
4. Schädigung des Umsatzsteueraufkommens gemäß § 26c UStG	59
5. Verjährung der Steuerstraftaten	60
V. Leichtfertige Steuerverkürzung und andere Steuerordnungswidrigkeiten	62

1.	Leichtfertige Steuerverkürzung gemäß § 378 AO	62
2.	Weitere Steuerordnungswidrigkeiten innerhalb der Abgabenordnung	64
3.	Steuerordnungswidrigkeiten außerhalb der Abgabenordnung, insbesondere Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen gemäß § 130 OWiG	66
G.	Der Fahndungserstzugriff	67
I.	„Anpirschen“	67
II.	„Der geplante Überfall“	71
III.	Frequently Asked Questions	76
IV.	Handlungsleitfaden – 10 „goldene“ Regeln!	79
H.	Der Verfahrensabschluss	80
I.	Einstellung gemäß § 170 Abs. 2 StPO	80
II.	Einstellung wegen Geringfügigkeit gemäß § 153 StPO, § 398 AO	82
III.	Einstellung gegen Auflage gemäß § 153a StPO	83
IV.	Einstellung des Ermittlungsverfahrens nach §§ 154 StPO	89
V.	Beschränkung der Strafverfolgung nach § 154a StPO	90
VI.	Beendigung durch Bußgeldbescheid	90
VII.	Verfahrensbeendigung durch Strafbefehl	92
VIII.	Die Verfahrensbeendigung im Rahmen oder im Anschluss an die Hauptverhandlung	94
§ 2	Standardsituationen im Steuerstrafverteidigungsalltag	97
A.	Auge in Auge mit dem Risiko	97
I.	Mitwirkungs- und Erklärungspflichten: Von der Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen bis zur Empfängerbenennung – strafrechtlich betrachtet	97
1.	Verstöße gegen Erklärungspflichten im Rahmen der Einkommensteuer	98
2.	Verstöße gegen Erklärungspflichten im Rahmen des Erbschaftsteuererklärung	99
3.	Verstöße bei Erklärungspflichten im Rahmen der Körperschaftsteuer	101
4.	Verstöße gegen Erklärungspflichten im Rahmen der Umsatzsteuer	104
5.	Verstoß gegen die Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 AO	105
6.	Berichtigungspflicht gemäß § 153 AO	105
7.	Auskunftspflichten während einer Außenprüfung gemäß 200 Abs. 1 AO	106
II.	Schluss mit dem Bankgeheimnis – der gläserne Bürger	111
III.	Selbstanzeige, Fremdanzeige und Berichtigungserklärung – alles, was Recht ist!	115
1.	Alles rund um die Selbstanzeige gemäß § 371 AO	116
a)	Wo kann die Selbstanzeige helfen?	116
b)	Positive Wirksamkeitsvoraussetzungen: Wer muss was tun?	117
c)	Negative Wirksamkeitsvoraussetzungen: Wann ist eine Selbstanzeige nicht möglich?	121
d)	Wissenswerte Besonderheiten der Selbstanzeige	128
aa)	Selbstanzeige – wessen zugewiesene Aufgabe?	128
bb)	Verpflichtung zur Selbstanzeige?	128

cc)	Freiwilligkeit der Abgabe einer Selbstanzeige?	128
dd)	Phänomen der teilweisen Straffreiheit	128
ee)	Widerruf einer Selbstanzeige	129
ff)	Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung gemäß 378 AO	130
gg)	Unterschiedliche Verjährung	130
e)	Wie nutzt man die Möglichkeit zur Selbstanzeige?	131
2.	Der relativ ungenutzte Rettungsanker – Fremdanzeige gemäß § 371 Abs. 4 AO	134
a)	Voraussetzungen für eine Fremdanzeige	134
b)	Gibt es Ausschlussgründe?	135
c)	Wer kann die Fremdanzeige nutzen?	135
3.	Berichtigungserklärung nach § 153 AO	136
a)	Voraussetzungen für die Abgabe einer Berichtigungserklärung	136
b)	Wirkung der Berichtigungserklärung	137
IV.	Schätzung bei Selbstanzeigen	137
1.	Anlässe der Schätzung bei Selbstanzeigen	138
a)	Spätes Erkennen der Steuerhinterziehung	138
b)	Selbstanzeige ohne Belege und ohne Buchhaltung	139
2.	Die „Erinnerung“ des Mandanten – bei Schätzungen aufgrund der Angaben des Mandanten: immer das Doppelte	140
3.	Die Betriebsprüfung durch Fahnder – zur Überprüfung der Angaben aus der Selbstanzeige	140
V.	Sicher in Österreich, Schweiz, Liechtenstein oder Luxemburg?	141
1.	Laufende Investmentfondserträge	142
2.	Intransparente Investmentfonds	143
3.	Zwischengewinne	143
4.	Unbare Erträge wie Stockdividenden/Gratisaktien	144
5.	Zinserträge aus Finanzinnovationen bei Einlösung/Veräußerung	144
6.	Private Veräußerungsgeschäfte fehlen oder nur Bewegungsbilanz (inkl. Stückzinsen, Zwischengewinne etc.)	144
7.	Zeitnahe Darstellung der steuerpflichtigen Erträge	145
8.	Ausblick	146
VI.	Umsatzsteuerkarusselle und andere Fahrgeschäfte	146
1.	Einleitung – Vorsteuererschleichung	147
a)	Materielle Problematik des Vorsteuerabzug	148
aa)	Grundsatz: Strohmännchen als leistender Unternehmer	148
(1)	„Wirtschaftliche Betrachtungsweise“ des XI. Senats (alt)	148
(2)	„Zivilrechtliche Betrachtungsweise“ des V. Senats	149
bb)	Grenzüberschreitungen: Goldlieferungen	150
cc)	Umsatzsteueraufkommen in Not: Karussellbetrug	150
(1)	Phänomen des Karussellbetruges	150
(2)	Problemfelder des Karussellbetruges	152
b)	Tatsachenermittlung – Feststellungslast	153
aa)	Rechtsanwendung – Subsumtion von Tatbestandsmerkmalen	153
(1)	Grundsatz	153

(2) „Negative Tatsachen“	153
bb) Ermittlungsdefizite	154
(1) Entscheidung nach (objektiver) Feststellungslast	154
(2) Entscheidung bei Mitwirkungspflichtverletzung – Schätzung	154
2. Problemfelder des Karussellbetruges für Unternehmer „U1“	156
a) „Eingangsseite“ – Vorsteuer	156
aa) Vorsteuerabzug, §§ 14, 15 UStG	156
(1) Unternehmereigenschaft des Leistenden, § 2 UStG / ^①	156
(2) Ordnungsgemäße Rechnung, §§ 14, 15 UStG	159
(3) Identität „Rechnungsaussteller / Leistender“ / ^②	161
(4) Verschaffung der Verfügungsmacht durch Rechnungsaussteller, / ^③	162
(5) Vorsteuerabzug bei „Gutgläubigkeit“?	166
bb) Haftung für schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer, § 25d UStG / ^④	167
b) „Ausgangsseite“ – Umsatzsteuer	168
aa) Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen, § 6a UStG	168
(1) Beförderung in das Gemeinschaftsgebiet an „Unternehmer“ / ^⑤	168
(2) Beleg- und Buchnachweis, §§ 17a, 17c UStDV / ^⑥	169
(3) Gutgläubenschutz, § 6a Abs. 4 UStG / ^⑦	177
bb) „Paperworks“, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG / ^⑧	184
3. Abhilfen	184
a) Gesetzliche Neuregelungen	184
b) Verstärkte Kontrolle durch die Finanzverwaltung	186
aa) Bund / Bundeszentralamt für Steuern	186
bb) Land Nordrhein-Westfalen / „Zentralstelle“	186
c) Systemwechsel bei der Umsatzsteuer	186
aa) Ist-Versteuerung mit „Cross-Check“	186
bb) „Reverse-Charge-Modell“ – vom „missing-trader“ zum „Ameisenbetrüger“	187
cc) Systemwechsel versus EG-Recht	188
(1) Ausgangslage 2006	188
(2) Erneute Prüfung Februar 2008	189
(3) Mai 2008: „Aus“ für eine EU-Regelung?	190
B. Parallelität der Ereignisse	191
I. Verteidigung in der Betriebsprüfung	191
1. Zulässigkeit der Außenprüfung	192
2. Sachlicher und zeitlicher Prüfungsumfang	192
3. Prüfungsanordnung	192
4. Beginn der Prüfung und Mitwirkungspflichten	193
5. Alles, was Schätzung ist	193
a) Schätzungsgrundlage	194

b)	Bestimmung des Umfangs der Schätzung	195
c)	Bestimmung der Höhe der Schätzung	195
d)	Strafrechtliche Verwertung der Schätzung?	195
6.	Die Schätzungsmethoden	196
a)	Äußerer Betriebsvergleich (nach Richtsätzen)	196
b)	Innerer Betriebsvergleich	199
c)	Gesamtvermögensvergleich	200
d)	Geldverkehrsrechnung	201
e)	Neu: „Chi-Quadrat“-Test	203
7.	Bindung der steuerrechtlichen Schätzung an das Strafverfahren?	205
8.	Vorsatz und Irrtum	206
9.	Verjährung	206
10.	Kompensationsverbot	207
11.	Tatsächliche Verständigung	208
II.	Die digitale Steuer(fahndungs)prüfung	211
1.	Außenprüfung	212
a)	Unmittelbarer Datenzugriff bzw. Z1- Zugriff	212
b)	Mittelbarer Datenzugriff bzw. Z2- Zugriff	213
c)	Datenträgerüberlassung bzw. Z3- Zugriff	213
d)	Schonfrist vorbei – für Unternehmen (und für Prüfer)	218
e)	Was ist (vorher) tun?	218
2.	Erstzugriff	219
3.	ATLAS und ZAUBER	220
4.	XPider- „Schnüffelsoftware“ der Steuerfahndung	221
III.	Auslöser von Fahndungsmaßnahmen – rechtzeitig erkannt!	222
1.	Negieren der Feststellungen aus vorangegangenen Außenprüfungen	222
2.	Schlechte Stimmung	225
3.	Mangelnde Kooperation	226
4.	Grundloses Fernbleiben	227
C.	Märchen oder Realität im Steuerstrafverfahren?	228
I.	Zoll sucht ausländische Arbeitnehmer oder: Krankenkassen und andere Missverständnisse	228
1.	Steuerrecht	229
a)	Steuerrechtlicher Arbeitgeberbegriff	230
b)	Nationales Steuerrecht	230
c)	Vermeidung der Doppelbesteuerung	231
2.	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG)	232
3.	Ausländerrecht	234
4.	Sozialversicherungsrecht	235
a)	Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen, § 266a StGB	235
b)	Europa	236
II.	„Victory“: Der Vorstand unter Beschuss	236
III.	„Vorsatz“: Theorien- Wissenschaft oder Verteidigungssäule?	239
1.	Die Vorstellungstheorien	239
a)	Möglichkeitstheorie	239
b)	Wahrscheinlichkeitstheorie	240

2.	Die normativen Lösungsansätze	240
a)	Subjektive Risikotheorie	240
b)	Objektive Risikotheorien	240
3.	Die Willenstheorien	241
a)	Die Gleichgültigkeitstheorie	241
b)	Die Ernstnahmetheorie	241
c)	Die herrschende Einwilligung- oder Billigungstheorie	242
IV.	Der Papiertiger- Hülle in Fülle	243
V.	Der Irrtum mit dem Irrtum	244
1.	Tatbestandsirrtum gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB	245
a)	Irrtum über das Entstehen des Steueranspruchs dem Grunde nach	245
b)	Irrtum über das Entstehen des Steueranspruchs der Höhe nach	245
c)	Irrtum über Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld	246
d)	Irrtum über Kausalität	246
e)	Subsumtionsirrtum	246
2.	Irrtum über die Rechtswidrigkeit	246
a)	Verbotsirrtum	246
b)	Erlaubnisirrtum	247
c)	Erlaubnistatbestandsirrtum	247
d)	Irrtum über die Zumutbarkeit normgerechten Verhaltens	247
3.	Untauglicher Versuch	248
4.	Wahndelikt	248
VI.	Timing und Termine	249
VII.	Die anatolische Situation- Vollchaos als Beraterchance	250
VIII.	Sollbruchstellen als Konzept	252
IX.	Ansteckungsgefahren	252
X.	Mut zum Wechsel der Strategie bei verändertem Sachverhalt	253
XI.	Wo nichts ist, hat der Kaiser sein Recht verloren – Konzepte mit der Pleite	255
XII.	Erpressung mit Haftbefehl und dinglichem Arrest	258
XIII.	Die Steuersparverteidigung	260
D.	Schluss und vorbei?	262
I.	Irrtümer über das Strafmaß: 2x2 = 2,3,4 oder auch 8 – je nachdem	262
1.	Verfahrensabschluss im Ermittlungsverfahren uno acto mit dem steuerrechtlichen Verfahren	262
2.	Quoten, Taxen, Maßstäbe, Richtsätze, übliche Strafen?	263
3.	Und was will man selbst?	264
II.	Die Hauptverhandlung im Steuerstrafrecht	264
1.	Verteidigungsziel	265
2.	Der steuerliche Berater und die Verteidigung	266
3.	Verteidigungserklärungen	267
a)	Die Vernehmung des Angeklagten zur Sache (§ 243 Abs. 4 S. 2 StPO)	268
b)	Äußerung nach jeder Beweisaufnahme	269
c)	Das Beweisantragsrecht	269

d) Die Schlussanträge und das letzte Wort	269
4. Erörterung der persönlichen Verhältnisse	270
5. Der Ermittler als Zeuge	271
6. Verwertungsproblematiken	271
III. „... Bin ich jetzt vorbestraft?“ ...	273
IV. Nebenfolgen: Zinsen, Kosten und Gebühren	274
1. Zinsen und Zuschläge jeglicher Art	274
2. Kosten und Gebühren	275
V. Nebenfolgen, die zweite: Gewerbeerlaubnis, Beamtenrecht, Berufszulassung und Jagdschein	275
Stichwortverzeichnis	278

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
BDG	Bundesdisziplinalgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl	Bundesteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
ErbSchStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
GA	Goltdammer's Archiv für Strafrecht
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GwO	Gewerbeordnung
JuS	Juristische Schulung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
OLG	Oberlandesgericht
OWiG	Ordnungswidrigkeitengesetz
RG	Reichsgericht
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
WaffG	Waffengesetz
wistra	Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer und Strafrecht
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft

Bearbeiterverzeichnis

- § 1 A. – E. Herr Dr. Peter Haas, RA und FA für Steuerrecht
* Gastkommentar zur Verantwortlichkeit steuerlicher Berater:
Herr Prof. Dr. Frank Hardtke, RA und FA für Steuer- und Arbeitsrecht
- § 1 F. – H. Frau RA`in Ulrike Müller, Wirtschaftsjuristin (Univ. BT),
Rödl & Partner, Nürnberg
- § 2 A. I. Frau RA`in Ulrike Müller
- § 2 A. II. Frau Steuerberaterin Ellen Ashauer-Moll,
Leiterin des Kompetenzzentrums Kapitalvermögen
bei Rödl & Partner in Regensburg
- § 2 A. III. Frau RA`in Ulrike Müller
- § 2 A. IV. Herr RA Dr. Peter Haas
- § 2 A. V. Frau Steuerberaterin Ellen Ashauer-Moll
- § 2 A. VI. Herr Dr. Fumi, Richter am FG Köln
- § 2 B. I. Herr RA Dr. Peter Haas
- § 2 B. II. Frau RA`in Christine Varga und
Frau Diplom-Betriebswirtin (FH) Claudia Rötter,
beide Rödl & Partner, Nürnberg
- § 2 B. III. Frau RA`in Ulrike Müller
- § 2 C. I. – III. Frau RA`in Ulrike Müller
* Gastbeitrag in I: Frau RA`in Susanne Hierl, Rödl & Partner, Nürnberg
- § 2 C. IV. Herr RA Dr. Peter Haas
- § 2 C. V. Frau RA`in Ulrike Müller
- § 2 C. VI. – XI. Herr RA Dr. Peter Haas
- § 2 C. XII. Frau RA`in Ulrike Müller
- § 2 C. XIII. Herr RA Dr. Peter Haas
- § 2 D. I. Herr RA Dr. Peter Haas
- § 2 C. II. Herr RA und FA für Strafrecht Thilo Pforte
- § 2 C. III. – V. Frau RA`in Ulrike Müller

§ 1 Praktische Einführung in die Steuerstrafverteidigung

A. Der Mandant

Ich halte es für wichtig, sich bei jedem neuen Mandat, und damit immer wieder, mit den nachfolgend geschilderten Perspektiven der nachfolgenden Kapitel A – E auseinander zu setzen. Vieles davon ist keinesfalls neu und für alle Fach-Kollegen ohnehin selbstverständlich. Einiges hat fachübergreifende Aspekte. Eine solche Praxissicht ist unwissenschaftlich und auch nicht allgemeingültig. Lesen Sie es trotzdem. 1

Durchschnittlich sind die Mandanten eines Steuerstrafverfahrens männliche mittelständische Unternehmer im Alter zwischen 35 und 65 Jahren. Warum dies so ist, weiß man nicht, es ist aber so. Ausnahmen gibt es aber auch hier. Von der 80-jährigen Witwe, die das ererbte Schwarzgeld ihres verstorbenen Mannes im Ausland unbesteuert fortführt, bis zum 22-jährigen „Start-up“, der sein Unternehmen verkauft hat, um den statistisch noch etwas größeren „Rest“ seines Lebens im stark vorgezogenen Ruhestand zu verbringen, dabei aber von einem nicht versteuerten Teil des Geldes eine „eiserne Reserve“ anlegt. Die Klientel im Steuerstrafrecht umfasst den Bereich vom Kneipier bis zum Vorstandsvorsitzenden börsennotierter Unternehmen. 2

Steuerstrafrechtliche Sachverhalte ziehen sich auch bekannter Maßen nicht nur durch alle erwähnten Altersgruppen, sondern durch alle Branchen, sozialen Schichten und umfassen alle nur denkbaren „Motive“: Geiz, wirtschaftliche Not, Unverständnis des Umgangs des Staates mit Steuereinnahmen, Gier, angelegte Reserven für schlechte Zeiten, die Idee des Sammelns von Mitteln, die nicht in die Erbfolge geraten sollen oder auch nicht in die Zugewinnberechnung einer geplanten oder künftig für möglich gehaltenen Ehe-Scheidung. Oder es gibt Steuerpflichtige, die aus Enttäuschung oder Wut über tatsächliche oder gefühlte Ungerechtigkeit bei der Behandlung früherer Betriebsprüfungen nun sich die vermeintlichen Vermögensnachteile „auf Ihre Art“ wieder ausgleichen wollen. Manche Mandanten „sammeln“ auch gerne, und dabei mit Vorliebe versteuertes Vermögen oder haben schlicht Freude an etwas Verbotenem, das sie mit größtem Vergnügen verstecken und verbergen, um sich an dem Risiko der Entdeckung freudig zu schaudern. Ganze Volksgruppen mit „Migrationshintergrund“ empfinden die Steuer für ebenso „verhandlungsfähig“ wie die Preise der Waren, die sie feilbieten. Diese Gruppe der Mandanten wäre regelrecht enttäuscht, wenn man ihnen den ausgezeichneten Preis ihrer Waren bezahlte; entsprechend ist ihr Umgang mit der Steuer (und gelegentlich auch dem Beraterhonorar). Diese Vielfältigkeit ist aus meiner Sicht sicherlich ein ganz großer Aspekt, warum Steuerstrafverteidigungen selten „langweilig“ werden. Durch mittlerweile alle Branchen, Sachverhalte, Hintergründe, Charakteren und Motive setzt sich auch für den Berater ein vielfältiges Gesamtbild von Erfahrungen „hinter den Kulissen“ zusammen, das es in kaum einem anderen Rechtsgebiet derart intensiv ausgeprägt gibt.

Allen Verfahren gemeinsam ist, dass es selten unschuldige Mandanten trifft. Die Steuerfahndung hat in der Regel einen Teilsachverhalt zuvor ermittelt, der sicher auf eine dann erweiterte Steuerhinterziehung hindeutet. Was ermittelt wird, ist Aufgabe des Verfahrens. 3

Und dann gibt es tatsächlich unschuldige Mandanten, deren vielleicht grenzwertige Steuergestaltung seitens der Betriebsprüfung oder des Finanzamts über die Steuerfahndung in Angriff genommen wird, mit viel Leidensdruck für die überraschte und erschrockene Mandantschaft. Oder Mandanten, die den Deliktcharakter einer Gestaltung erst nach umfassender Aufklärung durch die Verteidigung erkennen. Oder eine verirrte Steuerfahndung.

Schließlich schmunzeln wir auch schon einmal über Mandanten, die sich eines Delikts schuldig fühlen, das sie gar nicht begangen haben, z.B. kleinere „Luxemburg“-Vermögen, deren Zinseinkünfte die Freibeträge gar nicht überschritten. Ich kenne enttäuschte Personen, die sich jahrelang und beinahe stolz für kriminell hielten und deren Unschuld sich erst in einer Beratung einer Selbstanzeige oder Amnestie heraus stellte.

- 4 Dem Mandanten ist das Verfahren peinlich. Die ermittelnde Steuerfahndung tut auch alles dazu, dass die Situation unangenehm wird: Es werden Durchsuchungen zur Unzeit, also Morgens, im Privaten, ggfs. bei Dritten, seien es Geschäftspartner, Mitgesellschafter oder Banken vorgenommen. Wenn Untersuchungshaft dazu kommt, ist es in jedem Fall dahin mit der Gelassenheit, selbst bei bis dahin hochgradig gelassenen Charakteren. Diese Stresssituationen werden von der Steuerfahndung beabsichtigt und kultiviert, aber dazu später. In jedem Fall ist der Mandant unentspannt bis panisch und ebenso peinlich berührt bis emotional aufgelöst. In dieser Situation trifft der Berater den Mandanten an. Gestandene mittelständische Unternehmer, die in ihrem Geschäftsleben bislang gewohnt waren, schwierige Situationen analytisch, beherrscht und insbesondere selbst anzugehen, scheitern oft in dieser Stunde an sich selbst und verlieren den klaren Überblick über die Gegebenheiten und es fehlt an Konzepten. Andere wieder schalten auf einen vorbereiteten „Plan B“, der selbst kalkuliert wurde für den Fall einer Fahndungsmaßnahme und der nicht vorsieht, dass ein Verteidiger seine Pläne „durchkreuzt“. Dieser Mann trifft auf den Verteidiger meist während des laufenden Durchsuchungsverfahrens. Ist der Verteidiger der eigene Steuerberater, kennt man sich langjährig und gut aus Zeiten gemeinsamer laufender Steuerberatung. Der Mandant muss hier den Funktionswechsel des Steuerberaters wahrnehmen, der vom Gestalter und Berater des laufenden Tagesgeschäfts zum Feuerlöscher migriert und dessen Funktionswechsel auch eine i.d.R. veränderte „Ansprache“ zum Mandanten erfordert. Während der Mandant in Betriebsprüfungen zuweilen den Steuerberater „vorschiebt“ und davon ausgeht, „er regelt das schon“, bedarf es im Steuerstrafverfahren einer Reihe von Mehrleistungen des Beraters und auch des Mandanten. Diese „Veränderung“ ist nicht jedem Recht und es bedarf besonderer psychologischer Führung des Mandanten.

Der anwaltliche Steuerstrafverteidiger ist selten bis nie der „Hausanwalt“ des Mandanten. Dennoch wird oft der „Hausanwalt“ zunächst auf dieses Verfahren angesprochen und empfiehlt einen ihm bekannten spezialisierten Anwalt. Dieser erscheint dann zumeist verspätet zu der Durchsuchung, kann auch nicht viel tun und stößt den Mandanten hiermit in seiner Erwartungshaltung vor den Kopf. Mandanten wünschen hier, motiviert manchmal durch belletristische Fernsehunterhaltung, den Piraten, der säbelschwingend die Steuerfahndung zum Teufel jagt. Eine schwierige Situation für den Verteidiger, denn Vorstellungen der Mandantschaft in dieser Phase werden in der Regel nicht befriedigt, was schon einmal zu „Anlaufschwierigkeiten“ im Vertrauensverhältnis des beginnenden Mandats führt. Oder zu einem Wechsel des Verteidigers schon in der ersten Stunde. Oder aus Misstrauen zur Einschaltung weiterer Verteidiger. Dies alles geht dem Mandanten durch den Kopf, es sei denn, der Berater kann hier sich, seine Möglichkeiten und die Situation erklären, was sich dringend empfiehlt, dazu unten.

Der Mandant gehört psychologisch „geknackt“. Das klingt schlimm, ist aber eine Grundlage jeder erfolgreichen Verteidigung. Manchen ist von vornherein klar, dass sie dem Verteidiger wie einem Beichtvater offen und vertraulich auch alles Üble des Falles offenbaren, damit der Verteidiger keine Fehler oder nur unvollständig berichtete Sachverhalte in das Verteidigungskonzept übernimmt. Offenbart sich der Mandant, dann wird es leichter. Ist der Mandant aber verschlossen, weil er die nach außen bisher vertretene „weiße Weste“ im Beratungsverhältnis fortführen möchte, dann wird es schwieriger. Hier ist äußerst sensibel auf den Mandanten einzugehen und zu vermitteln, dass bei nur unvollständiger Information oder bei sogar unrichtiger Information die Verteidigung von Glück oder Zufall abhängt. Jeder Berater wird mir bestätigen, dass insbesondere die z.T. pathologisch selbstbewussten Mandanten den Makel eines Delikts niemals vor sich und auch nur sehr ungern vor dem Verteidiger vertreten und dass ganz besonders intelligente Mandanten – das meine ich frei von jeder Ironie – dazu neigen, ihre Verteidigungsstrategie am eigenen Verteidiger auszuprobieren; mit dem guten Gefühl, „auf der richtigen Linie“ zu liegen, wenn denn schon der Verteidiger als Profi von der Unschuld oder den Ausflüchten überzeugt werden konnte. Auch hier gilt, die Führung über das Verfahren und den Mandanten zu übernehmen. In Konzernen können Sie diese Hoffnung vergessen; daraus folgt viel Leid.

Der Steuerstrafverteidiger ist als verantwortlicher Berater Chef des Verfahrens. Und nicht der Mandant. Mandanten mit persönlich großer und überzeugender Aussenwirkung sehen das nicht immer ein und stellen den Berater in Frage, telefonieren selbst mit der Steuerfahndung, weichen von Absprachen mit dem Verteidiger ab und empfinden selbst, was und wie sie sich zur Sache einlassen. Eine ständige (Ab-) Wertung des Verteidigerhandelns, Kritik, Infragestellungen, unsachliche Vergleiche mit anderen Verfahren und Vorhalten von Beratungsempfehlungen anderer, z.T. am Biertisch konsultierter Kollegen, zeichnet diese Mandanten aus. Dieses Mandat muss man nicht niederlegen, sondern das Ego bzw. die Unsicherheit des Mandanten. Hier ist eine besonders ausgeprägte Autorität des Beraters erforderlich, ohne dabei unsympathisch zu werden. Aber der „Kutscher bestimmt den Weg“. Eine immer gültige Perspektive des Beraters zum Mandanten.

Sich in die Perspektive des Mandanten hinein zu versetzen hilft dabei. Sachverhaltskenntnis erst Recht, auch hierzu später. Der Mandant aber, der erwartet, dass ein Mandatsverhältnis eine Verbrüderung mit dem Täter und seinem Delikt zur Folge hat, muss in seiner Erwartungshaltung so freundlich wie bestimmt korrigiert werden. Ich weiß wie schwierig das manchmal ist, wenn der schlitzohrig grinsende Mandant um die moralische Absolution des Beraters buhlt. Und dass es für den Berater nicht immer einfach ist, die Bitte mit dem Aufruf um Sachlichkeit zurück zu weisen. Der Berater aber, der diese Distanz vermissen lässt, verspielt sich Klarheit, Autorität und damit Verteidigungspotential auch gegenüber der Steuerfahndung. Ganz gefährlich.

Gefährliche Mandanten seien an dieser Stelle auch erwähnt. Mandanten, die den Berater für sich und eine kriminelle Zielstellung vereinnahmen wollen. Mandanten, die im Präventionsmandat oder dem laufenden Strafverfahren eine Hilfestellung zur gegenwärtigen oder sogar zukünftig geplanten Steuerhinterziehung erwarten. Mandanten, deren Charakter nicht zulässt Kompromisse zu schließen und die gern auch bei schlecht verlaufendem Verfahren Beschuldigungen gegen den Berater formulieren. Mandanten, deren erste Frage auf die Höhe der Berufs-Haftpflichtversicherung des Beraters zielt. Mandanten, die unbedingt Beraterhonorar „ohne Quittung“ zahlen möchten, um den Berater persönlich von sich abhängig zu machen und diese Situation wahrscheinlich dann bei der ersten Gelegenheit „gewinnbringend“ ausnutzen. Mandanten, die mit zur Presse gerichteten V-förmigen Fingerzeichen abgesprochene Verhaltensregeln verletzen. Mandanten, die Dienstaufsichtsbeschwerden und Petitionen gegen jede Person der Finanzverwaltung und Steuerfahndung in jedem Fall einfordern. Mandanten, die versuchen, die vollständige Arbeits- und

Freizeit des Beraters mit ständig wiederholenden Fragestellungen zu torpedieren. Mandanten, die leitend in Organisationen eingebunden sind, deren Geschäftsgebahren dahin geht, Angebote zu machen, die nicht abgelehnt werden können. Mandanten, die Sie als den achten Berater in Folge aufsuchen mit der Hoffnung, endlich jemanden zu finden, der den völligen Freispruch in der Strafsache und Schadensersatz und Schmerzensgeld verspricht. Und schließlich Mandanten, die eine Zahlung des Honorars – vielleicht mit dem Wink besonderer Höhe – von einem Erfolg abhängig machen wollen und stetig betonen, wie viele weitere Mandanten sie Ihnen vermitteln können. Diese Gruppe zahlt aber nie, das können Sie bestimmt bestätigen. Erfolg ist ein weicher Begriff.

- 8 Wo wir beim nächsten Thema sind. Was kostet die Steuerstrafverteidigung richtiger Weise, was erwartet der Mandant? Stundensatz? Pauschale? Erfolgshonorar? Die Frage, die auch zum Thema „Der Verteidiger“ aufgegriffen werden könnte, bezieht sich auch auf den Mandanten, der hier oft keine Vorstellungen hat.

Die gesetzlichen Gebühren für Rechtsanwälte nach dem Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG) ist für den steuerberatenden Teil des Strafverfahrens (Erfüllung allgemeiner steuerlicher Pflichten etc.) über § 35 RVG auf die StBGebV verwiesen. Für den strafrechtlichen Teil des Verfahrens ist auf die Nrn. 4100 ff. des Vergütungsverzeichnisses zu verweisen, in umfangreichen und schwierigen Strafsachen auch über das OLG auf Antrag nach § 45 RVG zu erhöhen.

Diese Gebühren gelten für den Pflichtverteidiger in Steuerstrafsachen.

Auch der Steuerberater kann gem. § 45 StBGebV die Gebührenansprüche nach dem RVG geltend machen.

- 9 Allgemein üblich unter Anwälten ist ein Stundenhonorar i.H.v. 150,- € bis 450,- €. 150,- € auf dem Lande, der Mandant ist Bäcker, Metzger oder Wirt. 350,- € bis 500,- € die Partnerstunde einer renommierten Großkanzlei. Oder mehr. Oder weniger.

Zumeist gibt es den Spezialisten zwischen 250,- € und 400,- €. Alles verhandelbar. Pauschalen gerne für Massen- oder Großverfahren sowie ggfs. für erkennbar zahlreiche Hauptverhandlungstage. Der Stundenaufwand für ein komplettes Verfahren liegt immer zwischen 20 und 200 Stunden. Mal mehr, mal weniger. Aber man spricht ja eigentlich nicht darüber.

Der Vorschuss ist üblich. Eine Summe, sagen wir zwischen 2.000,- € und 5.000,- €, in ganz großen Sachen auch schon mal ein Mehrfaches. Danach kommen i.d.R. Stundenabrechnungen, von denen jeder Berater weiß, wie wenig gut genau für den Mandanten die Zeit der Tätigkeit nachvollzogen werden kann. Eine möglichst präzise Stundenaufstellung mit Leistungsangaben hilft hier zur Vertrauensbildung ebenso wie die Auswahl des richtigen Zeitpunkts einer Zwischenabrechnung, die nach erkennbaren und daher i.d.R. gemeinsamen Arbeitsphasen erstellt werden sollte. Und beim Verteidiger bitte auch das „Augenmaß“. Wer kennt nicht die Geschichten, in denen ganz junge Kollegen einem Mandanten in der höchsten Not nach herzhaften Verteidigungsversprechen, wilden Erfolgsgeschichten aus früheren Verfahren und haarsträubenden „Strategieempfehlungen“ sechsstellige Pauschalhonorare abgefordert haben, die nach allzu kurzer Zeit und längst gekündigtem Mandat von Mandanten in peinlichen Zivilprozessen zurück gefordert werden. Also Augenmaß und: Der vergällte Mandant ist ein großer Vervielfältiger seiner Unzufriedenheit. Absolut zu vermeiden. Eine Binsenweisheit.

- 10 Das eingeforderte oder abgerechnete Teil-Honorar sollte daher immer an Ergebnissen festzumachen sein. Ob dies gemeinsame Besprechungen, Recherchen oder Termine mit der Steuerfahndung sind, ist einerlei. In jedem Steuerstrafverfahren gibt es „Arbeitsphasen“, die der Mandant

auch erfährt und empfindet. Hieran sollte sich eine Zwischenabrechnung und ggfs. ein erneuter Vorschuss anknüpfen, der einen konkreten Bezug zur Tätigkeit dokumentiert und die Arbeitsleistung messbar macht. Zwischenabrechnungen schon deshalb, damit man dem Mandanten die Kalkulierbarkeit des Verfahrens erleichtert. Und schließlich, es ist wirklich so: Der Mandant zahlt nach dem Verfahren nicht mehr gerne. Und manche überhaupt nicht mehr.

Ich führe immer ein Erstgespräch ohne Berechnung. Dann erst hat man den ersten, kleinen Überblick über den Fall, weiß, ob man ihn übernehmen will und hat einen psychologisch wichtigen „Draht“ zum Mandanten aufgebaut und dem Mandanten vermittelt, dass man weiß was man tut. Vielleicht waren dann auch schon kleine Weichenstellungen oder Perspektiven auf den Verlauf des Verfahrens möglich. In jedem Fall ist erst dann eine vertrauenswürdige Basis für das Honorargespräch gelegt, das sich in die Schlussthemen der ersten Besprechung (Vollmacht, Gestellung von Unterlagen, nächster Termin) mit einreicht und wohl selten oder eigentlich nie zu Störmomenten bei der Honorarfrage führt. Trotzdem macht das jeder anders.

Bargeld sollte man als Honorar ablehnen, da eine problematische Herkunft des Geldes (aus der Tat erwirtschaftet?) für den Berater am wenigsten ausgeschlossen werden kann und die bekannte Geldwäschethematik droht. Zwar besteht Strafbarkeit nach § 261 Abs.1 S. 1 StGB nur bei Verbrechenstatbeständen und damit nicht für den Vergehens-Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO (wohl aber andere Vermögensdelikte mit Verbrechengehalt und damals der irre § 370a AO), das schlichte Risiko uneinheitlicher Rechtsprechung hierzu insbesondere bei „hohen Honoraren“ (!?) veranlasst jedoch schon zur besonderen Vorsicht. Schließlich wird sogar in der Literatur vertreten, dass selbst Honorarzahungen durch Banküberweisung Geldwäschetatbestände nicht ausschließen (so: Stree in: Schönke/Schröder, § 261 Rz.14f).

Der Steuerstrafverteidiger kann noch „Erleichterungen“ bei den Spielregeln des Geldwäsche-Tatbestandes in Anspruch nehmen: Nach § 11 Abs.3 GWG ist der Verteidiger nicht verpflichtet, sich über die Identität des Mandanten zu vergewissern und einer Anzeigepflicht nachzukommen, über die BRAK oder BStbK alle „verdächtigen Finanztransaktionen“ zu melden, die auf eine Geldwäsche hindeuten. Nur: Eine – allerdings fernliegende – Grenze findet diese Befreiung, wenn der Mandat die Beratung zum Zwecke der Geldwäsche missbraucht und der Berater dies erkennt.

Wie schwierig der Umgang mit mehreren Mandanten ist, zeigt nicht erst die bekannte Verteidigerbeschränkung auf nur einen Mandanten. Mehrere Mandanten haben in der Regel mehrere Verteidiger, auch wenn das nicht immer sinnvoll ist. Hier ist der „Zugang“ zu den anderen Mandanten und Verteidigern essentiell. Diese Situation wird in dem Kapitel „Der Verteidiger“ noch gesondert angesprochen.

Die Familie des Mandanten kann ein ausgesprochen unangenehmer Störfaktor werden. Oft begleiten Ehegatten den Mandanten zum Mandatsgespräch, dies gilt auch für leitende Mitarbeiter, Geschäftsführer etc. Manche Mandanten haben gern einen personellen „Tross“ um sich. Das macht keinen Sinn: Ein Mandatsgespräch findet auf einer hoch sensiblen und höchst vertraulichen, persönlichen Ebene statt. Gespräche mit dem Mitarbeiter oder anderen wissenden Personen können später geführt werden. Diese Personen kommen im Zweifel auch später als Zeuge in Betracht. Die Anwesenheit jedweder Person im Mandatsgespräch, die nicht von Berufs wegen zur Verschwiegenheit verpflichtet ist (Pfarrer und Ärzte scheiden dennoch aus), ist grundsätzlich abzulehnen. Auch der Mandant sollte instruiert sein, nicht „brühwarm“ alle Verteidigungsüberlegungen in einem vertrauten Personenkreis vom Ehegatten über die engsten 50 Freunde bis zum Kegelclub zu verbreiten. Das muss manchen Mandanten besonders gesagt werden. Die meisten auf diese Weise (aber nett !) ausgeschlossenen Personen hegen ab diesem Zeitpunkt den Verdacht,

der Verteidiger hätte etwas vor ihnen zu verheimlichen – und genau das ist der Fall. Oder seine Kompetenz halte nicht einer kritischen Würdigung durch die ausgeschlossenen Personen stand. Meine persönlichen Misstrauensrekorde habe ich hier in einer Rangliste vor Augen. Nicht veröffentlichungsfähig.

B. Der Verteidiger

I. Grundsätzliche Überlegungen

- 15 Der Verteidiger im Strafrecht ist der Rechtsanwalt. Kenntnisse der Strafprozessordnung und häufig auch Erfahrungen in der Strafverteidigung erleichtern hier den Zugang zum Verfahren. Die „klassische“ Verteidigung gebietet dem Beschuldigten Schweigen. Nach vollumfänglicher Akteneinsicht wird in der strafrechtlichen Hauptverhandlung Entlastung vorgetragen. Dort findet – von der Vorbereitung abgesehen – die Strafverteidigung im engeren Sinne statt. Und: Es handelt sich um zumeist klar definierte Straftatbestände, die dem Verteidiger präzise bekannt sind. Wenngleich auch hier der im Steuerstrafrecht übliche „Deal“ erst langsam in die Verfahren Einzug hält.

Der Steuerstrafverteidiger muss zudem mit den Blankett-Straftatbeständen des Steuerrechts vertraut sein. Und damit mit dem gesamten Steuerrecht. Die knapp 4.000 Fachanwälte für Steuerrecht sind jedoch bei 140.000 Anwälten nur eine kleine Gruppe. Und von 4.000 Fachanwälten schätze ich viel weniger als die Hälfte, die überhaupt Steuerstrafverteidigungen bereit sind, anzunehmen. Die Zahl der „Nur-Steuerstrafverteidiger“ liegt unter 200 in Deutschland. Man kennt sich. Von den „Nicht-Fachanwälten-für-Steuerrecht“ sehe ich noch einige Kollegen, die auch Steuerstrafverteidigungen anbieten.

Von über 830 Kolleginnen und Kollegen der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht, hierbei überwiegend auch Fachanwälte, geben 119 an, ausschließlich oder unter anderem im Steuerstrafrecht tätig zu sein.

- 16 Über 40.000 jährlich abgeschlossene, von der Steuerfahndung erledigte Fälle (knapp die Hälfte aus Nordrhein-Westfalen!), fast 2 Milliarden bestandskräftig veranlagte Mehrsteuern aus diesen Verfahren, weit über 2.000 Jahre ausgesprochener Jahre an Freiheitsstrafen p.a. und über 70 Millionen Euro Geldbußen, Geldstrafen und Einstellungsauflagen nach § 153a StPO, dazu noch bei allen Zahlen steigende Tendenzen, zeigen das ungeheure Bedürfnis nach fachlich erstklassiger Steuerstrafverteidigung auf. Dagegen ist mir völlig unverständlich, dass junge Kollegen oder auch schon Studenten die intensive Beschäftigung mit dem Steuerrecht scheuen. Das ist ein anderes Thema, aber während die Zahl der Steuerfahnder beständig steigt und auch zehntausende von Strafanzeigen wegen Leistungsmissbrauch und anderen Vorwürfen von der BfA initiiert werden, wächst auch der Bedarf an fachkompetenten Kolleginnen und Kollegen, die den betroffenen Mandanten beratend und verteidigend zur Verfügung stehen.
- 17 Das Tätigkeitsfeld des Rechtsanwalts im Steuerstrafverfahren ist nicht eingeschränkt, höchstens durch ihn selbst und das Strafrecht. Der Anwalt darf in jedem Verfahrensschritt tätig werden, strafrechtlich von der Präventivberatung bis zur Revisionsverhandlung beim Bundesgerichtshof, steuerrechtlich vom Abschluss einer steuerrechtlichen „Tatsächlichen Verständigung“ bis zum Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof.

Strafrechtlich sind hier insbesondere das Akteneinsichtsrecht nach § 147 StPO, das Recht auf schriftlichen und mündlichen Verkehr mit dem Beschuldigten, § 148 StPO) und das Anwesenheitsrecht bei Vernehmungen (§§ 163 a Abs.3 StPO und 168c StPO) hervorzuheben.

Aber auch und insbesondere der Steuerberater kann als Verteidiger in Steuerstrafsachen auftreten. § 138 Abs. 1 StPO ermöglicht dem Rechtsanwalt und Rechtslehrer an deutschen Hochschulen unbeschränkte Verteidigerrechte, Steuerberatern, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfern und Verteidigten Buchprüfern nach § 392 Abs.1 AO eingeschränkte Verteidigerrechte. Fach-Kollegen warnen hier stets und nicht ganz unberechtigt vor der Besorgnis eigener Befangenheit und eigenem strafrechtlichen Risikopotential durch (Mit-)Täterschaft oder Teilnahme, soweit die Steuererklärungen durch den Berater selbst gefertigt wurden oder dem Strafvorwurf eine steuerliche Beratung des Steuerberaters zugrunde lag. Auch kann der Steuerberater in manchen Verfahren dem Mandanten besser als Zeuge des Verfahrens, denn als Verteidiger nützlich sein. Schließlich wird stets auf die Einschränkung des § 392 Abs.1 AO hingewiesen, dass die alleinige Verteidigung durch Steuerberater etc. nur erfolgen kann, „soweit die Finanzbehörde das Strafverfahren selbstständig durchführt“. Dennoch kann bei ausreichender Sachkunde und zu erwartender Kenntnis der Pflichten des Verteidigers gem. § 138 Abs.2 StPO das Gericht in einer Ermessensentscheidung einen Steuerberater als Verteidiger genehmigen; besondere Gründe müssen jedoch vorgetragen werden, warum das Interesse des Beschuldigten an der Verteidigung durch den Steuerberater besteht, wobei der Hinweis auf ein besonderes Vertrauensverhältnis hier nicht ausreicht (bei Ablehnung: Beschwerde nach § 304 StPO).

Der Steuerberater ist in Steuerstrafverfahren stets der erste Ansprechpartner. Er kennt die steuerlichen Verhältnisse des Mandanten genau; er ist vertraut mit den steuerlichen Rechtsinstituten. Häufig wird nach kurzer Darstellung einer Gefechtsüberlegenheit seitens der Steuerfahndung eine Betriebsprüfungsatmosphäre gesucht und oft gefunden. Hierin ist der Steuerberater vertraut. Zu der fachlichen Vertrautheit kommt zudem eine persönliche Nähe, die dem Mandanten die Vertrauensperson des Steuerberaters als Verteidiger des Steuerstrafverfahrens aufdrängt. Soweit allein der Vorwurf einer Steuerhinterziehung erhoben wird (werden andere Delikte ermittelt, scheidet der Steuerberater als Verteidiger aus), und werden die Ermittlungen von der Steuerfahndung und nicht vom Staatsanwalt geführt, ist es eine eigene Entscheidung des Steuerberaters, hier als Alleinverteidiger aufzutreten. Zu den Risiken, s.o..

Dennoch zeigt die Praxis, dass insbesondere in „kleineren Fällen“ stets der Steuerberater die Verteidigung übernimmt.

In größeren Fällen wird vom Steuerberater regelmäßig ein Steuerstrafverteidiger empfohlen. Hier verändert sich die Position des Steuerberaters zunächst nicht, soweit er sich nicht zugleich als Verteidiger bestellen lässt. Er steht dem Verteidiger in kollegialer Partnerschaft bei und kann insbesondere aus seinem langjährigen Mandat äußerst nützliche Hinweise geben. Er berechnet alle steuerlichen Modellrechnungen für den gedachten Abschluss des Verfahrens und bleibt dem Mandanten als ständiger „zweiter“ Ansprechpartner. Mit dem Steuerberater kann der anwaltliche Steuerstrafverteidiger steuerrechtliche Überlegungen diskutieren, Strategien besprechen und Erfahrungen austauschen. Meine Erfahrung geht dahin, dass Steuerberater noch viele Jahre später gern den Kontakt halten und viele sehr angenehme fachliche Beziehungen über das gemeinsame Mandat fortgeführt werden. Kritisch wird die Situation dieses Teams, wenn der Mandant unterschwellig oder gar offen Vorwürfe gegenüber dem Steuerberater erhebt. Eine allgemeingültige Verhaltensweise hierzu habe ich nicht. Nur immer steht fest, dass der Mandant sich nicht erfolgreich verteidigen kann, indem er andere Personen diskreditiert.

Ist der Steuerberater neben dem anwaltlichen Steuerstrafverteidiger ebenfalls als Verteidiger bestellt, bildet sich ein Verteidigerteam. Die Funktion des Steuerberaters im Rahmen seines bisherigen Mandats (Buchstellen, Abschlüsse, Steuererklärungen und Beratung) ergänzt sich hier um die Tätigkeit der Steuerstrafverteidigung. Diese Doppelfunktion setzt eine veränderte Ansprache des Mandanten in Gang, die im obigen Kapitel „Der Mandant“ bereits angedeutet wurde.

19 So wie auch in anderen Fällen mehrerer Verteidiger (bis zu drei Wahlverteidiger und zusätzlich noch ein Pflichtverteidiger, § 137 Abs.1 Satz 2 StPO, § 141 StPO) ist die Koordination der gemeinsamen Tätigkeit die Hürde des gemeinsamen Verteidigungserfolgs. In wenigen Fällen ist die Bestellung mehrerer Verteidiger erforderlich, z.B. in extrem umfangreichen Fällen, in Fällen mehrerer fachlich abgegrenzter Spezialgebiete (Zoll, Land- und Forstwirtschaft, Seehandel, besondere Verbrauchsteuern, ausländisches Steuerrecht etc.) oder in Fällen, in denen dutzende von Verhandlungstagen anstehen und ohne Mehrfachverteidigung zu befürchten ist, dass ein einziger Verteidiger durch die Gefahr von Terminüberschneidungen oder Krankheit nicht sicher garantieren könnte, den Verlauf des Verfahrens nicht zu behindern.

20 Ein anderer Fall sinnvoller Mehrfachverteidigung ist strategischer Natur: Das sehr unterschiedliche Auftreten zweier Verteidiger ermöglicht zum Beispiel geplant über den vorgeschobenen, streitbaren „bad-guy“-Verteidiger ein beschleunigtes Einvernehmen der Steuerfahndung mit dem persönlich angenehmeren Kollegen. Diese „Verteidiger-Teams“ müssen aber extrem gut aufeinander eingespielt sein und große Erfahrung in der Verhandlungsführung einbringen, um mit einem solchen „Konzept“ keinen Schaden anzurichten. Insbesondere macht dies auch nur in wenigen Fällen Sinn.

21 In „normalen“ Steuerstrafverteidigungen, bei denen es auch nicht um strafrechtliche Hauptverhandlungen geht, würde ein Verteidiger nicht von sich aus anraten, weitere Verteidiger hinzuzuziehen. Es provoziert Missverständnisse, kostet den Mandanten mindestens doppeltes Honorar und schnelle und spontane Strategiewechsel sind durch die Schwerfälligkeit der erforderlichen Abstimmung gar nicht umzusetzen. Der Ratschlag zur Alleinverteidigung ist daher nicht mit dem Vorwurf der fehlenden Teamfähigkeit gleichzusetzen.

Dann die Verteidigung mehrerer Beschuldigter desselben Falles: Ein Verteidiger darf natürlich nicht mehrere Beschuldigte verteidigen. Das steht in § 146 StPO aber versteht sich aufgrund von Interessenkonflikten von selbst. Derselbe Verteidiger darf dann die Beschuldigten nacheinander verteidigen, wenn die ersten Verfahren abgeschlossen sind – ein seltener Fall, BGH, NStZ 1994, S. 500. Man sieht in diesen Fällen vieler Beschuldigter bei größeren Kanzleien ständig die Beauftragung mehrerer Verteidiger derselben Kanzlei. Das verspricht den Mandanten bessere Koordinierung der Verteidigung, den Kanzleien verspricht es ein mehrfaches Honorar und Reibungsverluste bei der Abstimmung mit fremden Kollegen, denn erfahrungsgemäß „führt“ ein Hauptverteidiger dieser Kanzlei auch die Fälle der anderen Kanzlei-Kollegen an. Diese Konstellation wird immer kritisch bis dramatisch, wenn sich die Interessen der zunächst einvernehmlichen Beschuldigten im Verlauf des Verfahrens gegeneinander richten. Manchmal ist auch nur der führende Hauptverteidiger tatsächlich eingearbeitet.

22 Grenze der Verteidigung ist die Pflicht des Verteidigers zur Wahrheit. Die vorsätzlich falsche Sachverhaltsdarstellung ist für den Verteidiger strafbar. Zugleich verpflichtet sich der Verteidiger, alle denkbaren Rechte des Beschuldigten zu wahren und dazu beizutragen, die günstigen Aspekte und Umstände des Sachverhalts zu ermitteln und zu pointieren. Der Verteidiger ist „Organ der Rechtspflege“ gem. § 1 BRAO, hierbei handelt er aber stets einseitig, d.h. parteiisch zu Gunsten des Beschuldigten. Daraus resultiert auch das in § 203 Abs.1 Nr.3 StGB strafbewehrte Verschwiegenheitsgebot des Verteidigers hinsichtlich aller Tatsachen, die ihm als Verteidiger in Ausübung seines Berufs vom Beschuldigten anvertraut wurden. Aus diesem Grunde unterliegen auch die Verteidiger-Handakten dem Beschlagnahmeverbot, § 97 StPO.

Die Wahrheitspflicht und die parteiische Verteidigertätigkeit, flankiert von der Verschwiegenheitsverpflichtung sind in der Praxis eine immer wieder kritische Position. Überliefert ist hier die griffige Formel:

„Alles, was der Verteidiger sagt, muss wahr sein. Aber er darf nicht alles sagen, was wahr ist“ (zuerst wohl von Dachs, Handbuch des Strafverteidigers, 1999, Rz. 44).

Ein kleines Beispiel schon macht es deutlich: *Die Fahndung unterstellt einer Schweizer Gesellschaft, die als Provisionsvertreterin für den deutschen Mandanten tätig ist, dass der Mandant hinter dieser Schweizer Gesellschaft selbst steht und durch die Betriebsausgaben, die er in Höhe der Provisionen in Deutschland geltend gemacht hat, Steuern hinterzieht. Der Mandant erzählt Ihnen als Verteidiger, dass dieser Vorwurf zutrifft. Später legt er Ihnen einen Brief des vorgeschobenen Schweizer Unternehmensleiters vor, der bestätigt, dass dieser tatsächlich tätig war, die Provisionen verdient hat und er alleiniger Aktionär der Gesellschaft ist und niemand auch nur mittelbar an den Erträgen partizipiert. Dieser Brief ist inhaltlich falsch. Ihr Mandant bittet Sie, diesen – wissentlich falschen – Brief im Rahmen eines Verteidigerschriftsatzes vorzulegen, in dem der Wahrheit zuwider erklärt werden soll, dass die Vorwürfe der Steuerfahndung unbegründet sind.*

Das wäre Strafvereitelung und strafbar gem. § 258 StGB. Dieser Fall macht deutlich, dass der Mandant häufig das Vertrauensverhältnis zum Verteidiger als absolut versteht und erwartet, falsche Tatsachen für ihn vorzutragen. Hierauf kann man sich nicht einlassen. Der Mandant fühlt sich dann regelmäßig unvollkommen verteidigt. Hier konsequent das Mandat zu beenden, ist in der Praxis des Steuerstrafverteidigers eine anspruchsvolle Entscheidung im Rahmen seiner sorgfältigen Pflichtenabwägung. Dasselbe gilt, wenn wie so oft der Mandant fragt, wie er sich in der bevorstehenden Vernehmung einzulassen habe. Auch hier darf der Verteidiger wiederum nicht zu unwahren Aussagen raten. Eine kleine aber wacklige „Brücke“ tut sich hier auf, wenn der Verteidiger den Mandanten darüber belehrt, selbst nicht verpflichtet zu sein, die Wahrheit vorzutragen, wengleich die Aufdeckung einer durch den Mandanten vorgetragenen Unwahrheit nicht für die Bestrafung förderlich sein kann. Den Mandanten zu beeinflussen, eine falsche Aussage zu tätigen, ist eindeutig Strafvereitelung.

Ein weiterer Fall: *Sie beraten den Mandanten und teilen ihm mit, wenn er für Betriebsausgaben, deren Abzug von der Fahndung in Frage gestellt wird, noch alte Belege findet, könne er sich entlasten. Prompt kommen anderntags diese Belege auf Ihren Schreibtisch. Auch ohne strafrechtliches Feingefühl drängt sich hier auf, dass der Mandant unrichtige Belege über Nacht „hergestellt“ hat. Und nun? Reicht es aus, sich vom (je nach Temperament grinsenden bis errötenden) Mandanten – unter Hinweis auf Ihre Verteidigerpflicht, die Unwahrheit nicht vortragen wollen und zu dürfen – versichern zu lassen, die Belege seien echt? Ein Grenzfall.*

Wie wird man Steuerstrafverteidiger? Nicht ohne vertiefte Kenntnisse im Steuerrecht einschließlich mehrjähriger Erfahrungen im Betriebsprüfungsbereich. Nichts ohne vertiefte Kenntnisse des Strafprozessualen. Auch hier sollten mehrjährige Erfahrungen als Strafverteidiger vorhanden sein. Und wenn man an den „Jahren“ noch arbeitet: Auch gut.

Der beste Steuerstrafverteidiger ist der derjenige mit dem richtigen Zugang zu den Beteiligten und dabei den meisten Kenntnissen und Erfahrungen: Optimale Strategieentwicklung, höchst aufmerksame Beobachtung des Verlaufs des Verfahrens in jeder Verhandlungsstufe, richtige „Ansprache“ der Steuerfahndung und auch schon des Mandanten, Entwicklung gezielter Vorgehens zur Erreichung schneller und günstiger Lösungen, bei Bedarf blitzschnelle Wendungen der Strategie und erfahrene Koordinieren der unterschiedlichsten Interessen usw.

Die Verteidiger teilen sich in meiner Wahrnehmung in die zwei Lager der Persönlichkeiten: **Konfrontationsverteidiger** oder Schlichter. Dem Schlichter wird durch die anderen Verteidigerpersönlichkeiten vorschneller Einigungswille und fehlendes Ausreizen abwehrender Maßnahmen vorgehalten. Dem Konfrontationsverteidiger wird umgekehrt die unnötige Provokation harter

Fahnungsmaßnahmen vorgehalten sowie die Zerstörung eines bestehenden Einigungswillens der Steuerfahndung. Wie immer muss sich der Steuerstrafverteidiger einer dieser Positionen verschreiben. Wer aber hier frei nach Goethe nicht zu beiden „Seelen in der Brust“ fähig ist, verliert Verteidigungspotential. Der goldene Mittelweg dürfte sich in den allermeisten Fällen anbieten. Es reicht schon oft aus, das Messer der Abwehr aufblitzen zu lassen, um der Fahndung zu verstehen zu geben, dass der zahme Weg einer gemeinsamen Erarbeitung von Lösungen hier seitens des Verteidigers freiwillig gegangen wird und nicht aus Mangel an Gegenwehr ein Zeichen der Schwäche darstellt. Eine sympathische, ruhige, zugleich aber starke und resolute Verteidigerhand hat meines Erachtens nie geschadet – wenn auch hier und da eine Korrektur allzu eifriger Fahndungsmaßnahmen erforderlich ist.

- 26 Die Tätigkeit des „Nur“ – Steuerstrafrechtlers ist naturgemäß überregional geprägt. Frankfurt am Main ist aus meiner Erfahrung geographische Grenze der Tätigkeit. Man ist im „Süden“ oder „Norden“ tätig. Man wird dort empfohlen, wo erfolgreiche Verfahren abgeschlossen wurden; man hat „seine“ Mandanten und wird in deren „Kreisen“ weiter gereicht. Dann ist man in enger Kooperation mit Steuerberatern, die in das persönliche Netzwerk eingebunden sind. Schließlich ist man auch Anwaltskollegen als Spezialist bekannt oder wird aufgrund von Veröffentlichungen oder Fachvorträgen auch von bislang fremden Kollegen und Steuerberatern angesprochen. Dass zufriedene Mandanten – wie im Anwaltsbereich sonst üblich – Sie unmittelbar weiter empfehlen ist aber selten: dem mittelständischen Mandanten ist das Verfahren peinlich und er spricht hierüber nicht am klassischen „Biertisch“. In Vorstandsetagen börsennotierter Unternehmen werden immer dieselben Verteidiger „herungereicht“. Manche Mandanten stecken auch in leicht oder schwer kriminellen „Cliques“. Dort gehört „der eigene Starverteidiger“ wie der überladene Goldschmuck und sehr tief gelegte Autos süddeutschen Fabrikats zum Statussymbol. Diese Art der Empfehlung ist sicherlich ein zweischneidiges Schwert – no comment.

Also man reist ständig durch die Gegend. Ich erinnere mich an die Zeit, in der ich unterbewusst stolz auf über 50.000 beruflich gefahrene Kilometer im Jahr zurückschaute. Ein sehr dummer Stolz. Das macht graue Haare und die Ernährung an Autobahnraststätten und das unentspannte Dauertelefonieren im Auto verkürzt erkennbar die Lebenserwartung. Gut, man muss „raus“ zu den Mandanten, dort „vor Ort“ die Dinge besprechen, s.o.. Reisen mit der Eisenbahn hilft hier, die Kilometer ohne Stress zu bewältigen; nur das Telefonieren im Zug sollte man lassen. Ich muss ständig Verteidigergespräche in Zügen mit anhören und man beherrscht sich, dem Kollegen nicht auch noch Tipps oder Kommentare zuzurufen.

- 27 Die Büroausstattung des Steuerstrafverteidigers besteht neben dem unerlässlichen Schreibtisch und einer exzellenten Fach-Bibliothek über das Steuerstrafrecht und das gesamte Steuerrecht zum wichtigsten Teil aus dem Telefon. Die Erreichbarkeit ist alles, dennoch kann man sich nicht verdoppeln. Eine Mailbox, die den schnellen Rückruf zusichert, ist nur dann von Wert, wenn dieser Rückruf tatsächlich und umgehend erfolgt. Dass man nicht immer sofort zum Telefonat bereit steht, sieht einem jeder nach. Bleibt aber der Rückruf aus, beginnt sofort der Zweifel des Mandanten, dessen Fall für ihn als der einzige vor Augen steht und dessen wirtschaftliche und z.T. persönliche Existenz dem Verteidigerhandeln anvertraut ist.

Ein gutes Sekretariat hilft hier auch nur wenig: Der Mandant möchte den Verteidiger sprechen, nicht dessen Sekretariat.

Ohnehin wird ja wenig geschrieben. Schon mal ein mehr-dutzend-seitiger Schriftsatz; zumeist aber wenig bis nichts. Die Verteidigertätigkeit spielt in Besprechungen und Telefonaten. Die typische Arbeitsweise bleibt daher in schmaler Büroorganisation, das empfinde ich als angenehm.

In Großkanzleien, die sich mit vielen Kollegen nur oder auch dem Steuerstrafrecht verschreiben, ist dort das Klima schon ganz anders. Statt 50 Fällen werden dort in Teams 500 Fälle im Jahr bearbeitet; Aufgabenverteilung, Abteilungsbildung und formalisierte Herangehensweise sind dort unumgänglich. Manchmal hilft es aber dem Mandanten nicht, nur das Erstgespräch mit dem Spitzen-Partner zu führen und diesen Namen danach nur noch in der Unterzeichnung der Honorarrechnung zu lesen. Ich will das nicht generalisieren oder gar abwerten, doch ist wohl insbesondere bei mittelständischen Unternehmern als Beschuldigte in Steuerstrafsachen festzustellen, dass sie die Alleinbehandlung durch einen Verteidiger in allen Fragestellungen außerordentlich schätzen und ein Vertrauensverhältnis erarbeiten, das sich nicht leicht übertragen lässt.

Noch ein Satz zum „Auftritt“ des Verteidigers: Sicherlich ist man für den Mandaten bis zum Letzten bereit, sich einzubringen und aufzuopfern. Ich stelle immer wieder fest, dass Kollegen regelrecht eine Show bereithalten, bei der die Gnadenlosigkeit ihrer Einsatzbereitschaft Regie führt. Bemerkungen über andere „Mega-Fälle“, an denen man nächtelang zu tun hat, Mandantengespräche stets aus Lobbys internationaler Flughäfen, bevorzugt Zürich, ständiges Tippen auf Blackberrys auch während intensiver Gespräche und überhaupt die Vermittlung des Eindrucks „zwischen Tür und Angel“ zu Hause zu sein, beeindruckten den Mandanten nur kurz. Die Auftritte mit Chauffeur und Oberkasse-Fahrzeugen, deren Motor nicht kalt wird, bei dem Mäntel zu Besprechungen nicht ausgezogen werden, weil man schon wieder zum Löschen des nächsten Großbrands abberufen wird, sind eine völlig unnötige „Stress-Show“.

28

Gut: Nichts gegen schauspielerische Höchstleistungen, insbesondere in maßgebenden Verhandlungen mit der Steuerfahndung. Aber es muss überzeugen, um zielführend zu sein – alles andere ist zu unterlassen. Das Ego des Verteidigers hat hier nichts zu suchen, was das optimale Ergebnis für den Mandanten gefährden könnte. Ich betone das nicht, um es besser zu wissen, sondern es beruht auf zahlreichen Eindrücken hyperventilierender Mitverteidiger, die oft die psychologischen Leitlinien der Besprechungen völlig durcheinander gebracht haben.

Die Verhaltensrichtlinien sind daher klar: Alles für das Ergebnis, Nichts was es gefährden könnte. Die weiße Krawatte in strafrechtlichen Hauptverhandlungen auch dann, wenn die Persönlichkeit des Verteidigers Krawatten ablehnt, das geht mir ja sonst auch so. Rasiert sein sollte man auch und einen Anzug tragen. Die an dieser Stelle aufstöhnenden Ganz-Frei-Berufler-Kollegen denken bitte daran, dass der Mandant, die Steuerfahndung und insbesondere das Strafgericht dies erwartet. Und es ist wirklich nicht überflüssig, dies hier zu erwähnen.

Entwickeln Sie in jedem Gespräch stets Ruhe, Überblick, und freundliche Zielführung. Es kann ein sehr lockerer Einstieg in wichtige Abschlussgespräche mit der Steuerfahndung „das Eis brechen“. Es kann aber auch lächerlich wirken oder sogar überheblich, das ist tödlich. Der Verteidiger muss seine Position ständig reflektieren, um richtig darzustellen. Aber von aller „Show“ abgesehen: In der Sache werden die Positionen gewonnen, ganz selten drum herum.

Den „Mattula“ will ich noch erwähnen. Sie kennen die Fernsehserie des Anwalts mit dem Privatdetektiv. Das ist etwas Wunderbares: Wie oft kommt man selbst nicht dazu, richtig zu recherchieren oder zu ermitteln, Dinge aufzuarbeiten, sei es Umlaufvermögen zu zählen, zu messen oder zu wiegen, alles Mögliche, was sich aus dem Fall an Fragestellungen ergibt. Auch technische Recherchen z.B. im Internet oder sonst wo sind oft zielführend. Es fehlen Adressen früherer Arbeitnehmer, Geschäftspartner oder es bedarf einer Firmenrecherche ausländischer Unternehmen. Das kann man nicht selbst, selten der Mandant und hier lohnt sich die Zusammenarbeit mit Spezialisten. In welcher Verteidigung, wie intensiv, zu welchen Fragestellungen und mit welchem Aufwand bestimmt der Einzelfall. Aber diese „Mattulas“ möchte ich nicht mehr missen.

29

- 30 Die Fortbildung des Steuerstrafverteidigers über die Berufserfahrungen hinaus ist noch anzusprechen.

Zunächst empfiehlt es sich, steuerstrafrechtliche Fortbildungsveranstaltungen zu besuchen. Dort werden die jährlich aktuellen Themenschwerpunkte von führenden Persönlichkeiten des Faches vorgetragen. Im übrigen trifft man sich als Fachkollege und hält alte Kontakte aufrecht, neue kommen hinzu. Die Veranstaltungen werden alle ausreichend beworben, die 3 „großen“ Tagungen verschiedener Veranstalter, die in Berlin, Düsseldorf und Köln spielen, sind immer gut besucht und bieten sicherlich das beste Forum, Netzwerke aufzubauen oder zu pflegen. Die maßgeblichen Zeitschriften im Steuerstrafrecht sind ebenfalls bekannt. Die „wistra“ und die „Praxis Steuerstrafrecht“. Aufgrund der sehr unterschiedlichen Konzeption lohnen sich beide, die zweite eignet sich auch zur Einarbeitung in das Fachgebiet.

Dann scheiden sich die Geister bei der Frage steuerrechtlicher Fortbildung. Hier kann man uferlos lesen und Tagungen besuchen. Was tatsächlich erforderlich ist, beschränkt sich sicherlich nicht auf das Basiswissen. Die 2 großen Fortbildungsveranstalter sind ebenfalls bekannt. Ich empfehle, sich alle Werbungen zum Steuerrecht senden zu lassen und aufmerksam die Themen und Gliederungen zu lesen. Dort kann man stichwortartig überprüfen, ob man in allen wesentlichen Bereichen „à jour“ ist, oder nicht. Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung beziehen sich mindestens 2-3 Jahre zurück, meist mehr. Das hält einige Kollegen davon ab, hier aktuell nachzuarbeiten. Das wird irgendwann zu einem Problem.

Um Prüfungsschwerpunkte der Gegenwart und nahen Zukunft vorher sehen zu können, sollte man auch auf die Lektüre des Fortbildungsprogramms der Bundesfinanzakademie nicht verzichten. Dieses Fortbildungsorgan für Steuerbeamte zeigt wichtige Prüfungsschwerpunkte auf, die zukünftig mit Sicherheit in Steuerstrafsachen aktuell werden. Internationale Verrechnungspreise, Gemeinnützigkeitsrecht, elektronische Betriebsprüfung und speziell die SAP-Programme stehen zur Zeit auf der „Speisekarte“.

- 31 Ich möchte dazu raten, alle erledigten Fälle nachzuarbeiten. Stichwortartige Skizzen des Sachverhalts, des „Problems“, der steuerrechtlichen und strafrechtlichen Fragestellungen erleichtern die Rückschau zu späterer Zeit. Wer sein persönliches Tagebuch der bearbeiteten Steuerstrafsachen schreibt, sollte dieses mindestens einmal jährlich nachlesen. Vieles vergisst man sonst; Fehler brauchen sich dann in zukünftigen Verfahren nicht zu wiederholen und Wege und Umwege der Verteidigung sind stets präsent um im nächsten Fall als Erfahrung dienlich zu sein.

Darüber hinaus empfehle ich eine Aufzeichnung, in der alle Organisationsstrukturen nachgearbeitet werden, also Fahnder, Mandantenquerbezüge, Steuerberater, etc..

Von wem das Mandat kam, welche Fahnder tätig waren, welche Steuerberater – das alles mit Adressen, Telefonnummern etc. Das versetzt Sie in die Lage, in zukünftigen Fällen Beteiligte sofort darauf anzusprechen, bereits zuvor einen Fall verhandelt zu haben. Eine große Hilfe für den „Einstieg“. Zudem eine kleine Chance, in „ruhigeren Zeiten“ Kontakt zu den beteiligten Steuerberatern zu suchen, um ein immer nützliches austauschendes Fachgespräch zu führen und den Kontakt zu halten. Mit Weihnachtskarten ist dieser Effekt nicht zu erreichen.

Nach dem Fall sollten Sie also immer den Gang des Verfahrens rekapitulieren. Alle Eckpunkte, Wendepunkte, Rückschläge, Erfolge. Lernen Sie am Verlauf des eigenen Falles. Analysieren Sie die Gründe für obige Einschätzungen. Jede Akte sollte mit einer derartigen Betrachtung enden. Diese Betrachtungen sind Ihr Fundament des nächsten Falles. Auch wenn sich fast nichts in gleicher Weise wiederholt: Diese Erfahrungen und deren Verwertung sind ein wichtiger Teil Ihrer Kompetenz.

Schließlich noch ein ambitionierter Tipp: Die regelmäßigen Quellen neuer Verfahren gehen zurück auf Steuerberater und Kollegen, mit denen Sie zusammen arbeiten, die Ihnen größere Steuerstrafsachen antragen, kleinere vielleicht selbst bearbeiten. Ich kooperiere gern und erfolgreich mit Steuerberatern und Kollegen, wobei diese anrufen, um eine Strategie eines Verfahrens zu besprechen, das sie selbst bearbeiten. Diese Gespräche führe ich selbstverständlich ohne Honorar. Der Effekt ist nicht allein die damit verbundene Akquisition, sondern auch der Erfahrungsaustausch. Ihre Fall – Erfahrungen vervielfältigen sich hierdurch. Nicht zuletzt erhalten Sie dadurch einen viel größeren Überblick über gegenwärtige oder beginnende Massenverfahren. Sehr nützlich ist hierbei auch das aktive Unterhalten eines Austauschs mit Fach-Kollegen, die Sie aus gemeinsamen Mandaten kennen oder auf Tagungen treffen.

Nachfolgender Abschnitt über die Verantwortlichkeit der steuerlichen Berater wurde von Herrn Prof. Dr. Frank Hardtke, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht und Arbeitsrecht gestaltet.

II. Verantwortlichkeit der steuerlichen Berater

1. Erklärungspflichten

Den steuerlichen Berater treffen keine originären gesetzlichen Erklärungspflichten. Er wird vielmehr für den Erklärungspflichtigen bei der Vorbereitung von dessen Erklärung tätig. Gerade durch seine vorbereitende Tätigkeit kann der steuerliche Berater einen für eine Steuerhinterziehung eines Mandanten kausalen Beitrag leisten, der als Beihilfe nach § 27 StGB strafbar sein kann.

➤ Fall:

Steuerberater S bereitet nach bestem Wissen und Gewissen alle Daten auf, die für die Steuererklärung nötig sind. Die Anlage über die Einkünfte aus Kapitalvermögen füllt er nicht aus, weil sein Mandant ihm die entsprechenden Beträge nicht zur Verfügung stellt. Sodann übersendet S die vorbereitete Steuererklärung seinem Mandanten, wobei er konkret damit rechnet, dass dieser bei den Einkünften aus Kapitalvermögen unrichtige Werte eintragen wird.

💡 Lösungshinweis:

Ohne die Erstellung der sonstigen Daten der Steuererklärung wäre es zu einer solchen Haupttat nicht gekommen. Das Verhalten des S ist also ursächlich für die unrichtige Einkommensteuererklärung.

Andererseits ließe sich folgende Überlegung anstellen: Hätte der S nicht zumindest diese (korrekten) Teile der Steuererklärung geliefert, wäre es zu einer Steuererklärung gar nicht gekommen, denn man darf nicht hinzu denken, dass dann die Teile vom Mandanten – korrekt oder inkorrekt – ergänzt worden wären. Es hätte dann eine Steuerhinterziehung (durch Unterlassen) vorgelegen, an der S nicht beteiligt gewesen wäre und die sich nicht nur auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen bezogen hätte.

Nach einer Entscheidung des OLG Stuttgart zur Beihilfe beim Betrug kann dies erhebliche Relevanz haben. Der Leitsatz der Entscheidung lautet:

„Vermag der Rechtsrat eines Anwalts allenfalls zu einer Verringerung, nicht aber zu einer Steigerung der Wahrscheinlichkeit oder Höhe eines etwaigen Betrugsschadens bei Kunden des Klienten beizutragen, so liegt darin keine Beihilfe zum Betrug.“
(OLG Stuttgart, NJW 1979, 2573 m. Anm. Joecks JA 1980, 127).

Auf den vorliegenden Fall übertragen: Die Mitwirkung des Steuerberaters sichert zumindest, dass die anderen Einkunftsarten in zutreffender Höhe erfasst und besteuert werden. Dabei kann es m.E. nicht darauf ankommen, ob sich der Beraterstempel neben der Unterschrift des Mandanten in der Steuererklärung befindet.

Im Übrigen sind die Grenzen fließend und wenig geklärt; eine Tendenz geht dahin, auch auf den Beratungsvertrag zwischen Steuerberater und Mandant abzustellen (vgl. OLG Karlsruhe wistra 1986, 189; Kohlmann § 370 Rdn. 16.5). Die Entscheidung des BGH zu den Bankenfällen (BGH wistra 2000, 340) spricht dafür, jedenfalls bei positiver Kenntnis vom Vorgehen des Mandanten Beihilfe zu bejahen. Bei nur bedingtem Vorsatz kommt es dann darauf an, ob sich der Berater die Förderung des fremden deliktischen Tuns „angelegen sein ließ“, ob das Risiko strafbaren Verhaltens vom Gehilfen erkannt derart hoch war, dass die Hilfeleistung sich als Solidarisierung darstellt.

2. Berichtigungspflichten

- 34 Der Steuerberater ist – von Ausnahmefällen (§ 35 AO) abgesehen – nicht unmittelbar dem Finanzamt gegenüber verpflichtet (aM Brenner StuW 1982, 113). Seine Verpflichtungen entspringen als mittelbare aus dem Steuerberatungsvertrag mit dem Mandanten.

So besteht seine Pflicht in Fällen, in denen sich

- nach Abgabe der Erklärung, aber vor Veranlagung,
- nach Veranlagung, aber vor Eintritt der Festsetzungsfrist,
- nach Herabsetzung von Vorauszahlungen, aber vor Abgabe der Erklärung

herausstellt, dass die zugrunde gelegten Daten unrichtig sind, zunächst einmal darin, seinen Mandanten entsprechend zu informieren. Eine Verletzung dieser Verpflichtung hat zunächst nur zivilrechtliche Konsequenzen, weil sie sich als Verletzung des Beratungsvertrages darstellt und Schadensersatzansprüche auslösen kann.

- 35 Daneben stellt sich selbstverständlich auch die Frage, inwiefern sich eine Verletzung dieser mandatsinternen Verpflichtung zur Information des Mandanten als strafrechtlich relevantes Verhalten darstellen kann. Außerdem ist es denkbar, dass sich Handlungspflichten, die sich unmittelbar auf eine Aktion gegenüber der Finanzverwaltung erstrecken, aus § 153 AO sowie aus § 13 StGB ergeben.

- § 13 StGB regelt die sog. „Begehung durch Unterlassung“. Danach wird wie ein Begehungstäter bestraft, wer – obwohl eine konkrete Rechtspflicht zum Handeln besteht – den drohenden Erfolg nicht verhindert.
- § 153 AO erfasst den Fall, dass jemand (unvorsätzlich) unrichtige Angaben macht und die Unrichtigkeit seiner Angaben vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt. Dies bedeutet zunächst, dass § 153 AO nicht einschlägig ist, wenn die unrichtigen Angaben vorsätzlich gemacht wurden (Hardtke, Steuerhinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttung, 1995, S. 35 ff. mwN).

- 36 Nach einer Entscheidung des OLG Koblenz vom 15.12.1982 (wistra 1983, 270) traf die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht nur den Steuerpflichtigen selbst, sondern auch denjenigen, der i.S.d. § 378 AO dessen steuerliche Angelegenheiten wahrgenommen hat. Dementsprechend hat das OLG die Verurteilung eines Steuerberaters wegen leichtfertiger Steuerverkürzung bestätigt. Diese Entscheidung ist überaus problematisch. Sie verkennt, dass der Steuerberater nach § 203 StGB dem Mandanten zur Verschwiegenheit verpflichtet ist. Folgte man der Auffassung des OLG Koblenz, befände sich der Steuerberater in einer Pflichtenkollision: Einerseits müsste er gegenüber dem Mandanten die Verschwiegenheitspflicht wahren, andererseits müsste

er durch eine Berichtigung die Festsetzung der korrekten Steuer ermöglichen. Warum in diesem Fall dem Interesse des Fiskus an einem zutreffenden Steueraufkommen der Vorrang zukommen soll, erläutert das OLG nicht.

Der BGH hat mit Beschluss vom 20.12.1995 (wistra 1996, 184) entschieden, dass den Steuerberater keine Rechtspflicht zur Berichtigung aus § 153 AO trifft. Bei nachträglicher Feststellung einer Steuerhinterziehung ist der Steuerberater aus dem Mandatsverhältnis heraus gehalten, sein Wissen für sich zu behalten, er habe keine Garantenstellung und mache sich deshalb nicht der Beihilfe strafbar.

Offen bleiben zwei weitere Fälle, zu denen der Bundesgerichtshof wenig oder nichts sagt.

a) Unterzeichnung der Steuererklärung durch den Berater

Vom BGH angesprochen, aber nicht geklärt wird die Situation, dass die Steuererklärung vom Steuerberater unterzeichnet worden ist. Für solche Fälle wollen Tipke/Kruse (§ 153 Rdn. 1a) eine Berichtigungspflicht des Steuerberaters annehmen. Der BGH lässt diese Frage dahingestellt. In der Tat betrifft schon vom Wortlaut her § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO nur einen Steuerpflichtigen (vgl. Achenbach, Stbg 1996, 202; Joecks InfStW 1997, 21 ff.). Der Begriff des Steuerpflichtigen ist in § 33 AO definiert; dem Begriff unterfallen auch der gesetzliche Vertreter i.S. des § 34 AO sowie der Verfügungsberechtigte i.S. des § 35 AO. Für den Steuerberater kommt insoweit eine Berichtigungspflicht in den Fällen in Betracht, in denen er im Rahmen des Mandatsverhältnisses eine Position erreicht hat, die dem § 35 AO genügt. Nach § 35 AO hat die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters auch derjenige, der als Verfügungsberechtigter im eigenen oder fremden Namen auftritt. Diese Pflicht reicht soweit, wie der Verfügungsberechtigte sie rechtlich und tatsächlich erfüllen kann. Anders als zu § 108 RAO ist nicht entscheidend, ob jemand zu einer bestimmten Verhaltensweise bevollmächtigt worden ist, sondern allein die Verfügungsberechtigung relevant.

37

b) Eigene Fehler des Beraters

Noch nicht geklärt ist damit aber, ob sich der Fall nicht anders darstellt, wenn der Steuerberater fahrlässig oder gar grob fahrlässig (leichtfertig) verkannt hat, dass die Angaben des Mandanten bewusst oder unbewusst falsch waren, oder der Berater korrekte Angaben des Mandanten pflichtwidrig unrichtig umgesetzt hat.

38

Strafrechtlich kennt man eine Garantenstellung aus vorangegangenen gefährdendem Tun. Herkömmlich wird gesagt, dass jemand, der (pflichtwidrig) einen Kausalverlauf in Gang gesetzt hat, diesen überwachen muss. Wer fahrlässig mit seinem Pkw einen Radfahrer anfährt, muss diesen ärztlich versorgen lassen. Tut er dies wissentlich nicht, macht er sich – neben der bereits verwirklichten fahrlässigen Körperverletzung – der vorsätzlichen Körperverletzung oder gar des versuchten oder vollendeten Totschlags durch Unterlassen schuldig. Insofern liegt es nicht fern, im Rahmen der Steuerberatung wie folgt zu argumentieren:

- Der Steuerberater hat seine Pflichten verletzt, als er die Vorgaben des Mandanten übernahm.
- Er hat dafür einzustehen, dass die sich daraus ergebenden Risiken sich nicht realisieren oder realisierte Risiken rückabgewickelt werden.

Insofern wäre denkbar, dass der Steuerberater sich über § 13 StGB einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen schuldig macht, wenn er nach dem Erkennen des eigenen (Übernahme-)Fehlers eine Unterrichtung der Finanzverwaltung unterlässt.