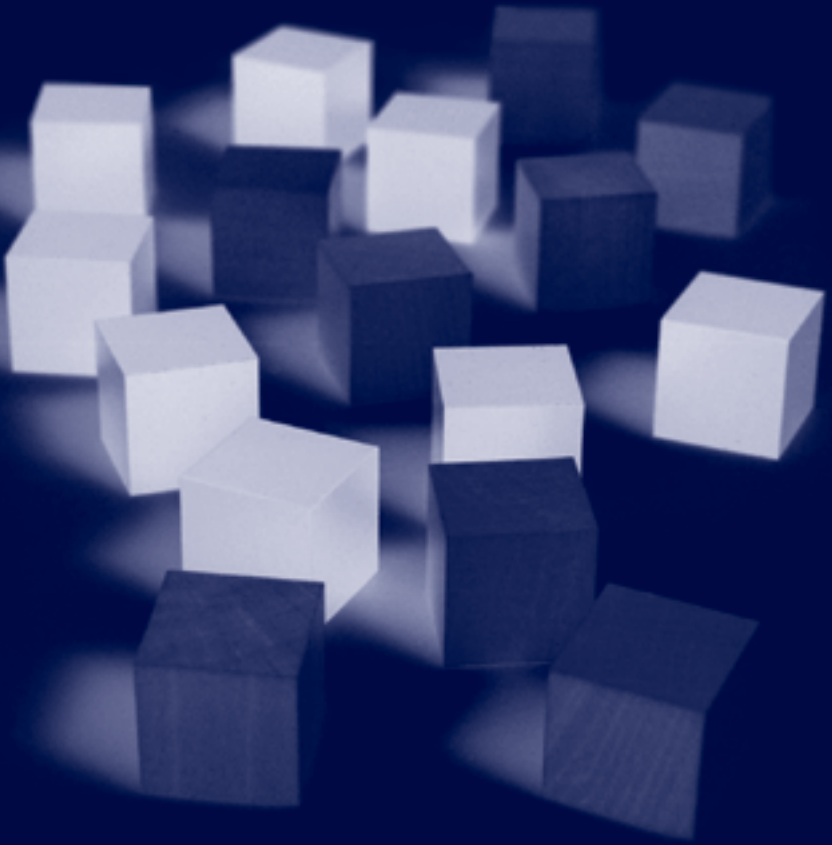


STEUERSTRAFRECHT



KNAUTHE

RECHTSANWÄLTE
NOTARE
PATENTANWÄLTE

BERLIN · MÜNCHEN · HAMBURG
DRESDEN · POTSDAM

STEUERSTRAFRECHT

RECHTSANWALT
ANDREAS SEGAL
BERLIN

KNAUTHE

RECHTSANWÄLTE
NOTARE
PATENTANWÄLTE

BERLIN · MÜNCHEN · HAMBURG
DRESDEN · POTSDAM

INHALT

1.	Einleitung	3
2.	Die Besonderheit des Steuerstrafrechts	3
2.1.	Verhältnis von Strafverfahren und Besteuerungsverfahren	3
2.2.	Fehlende Bindungswirkung von Gerichtsentscheidungen	5
3.	Die Tatbestände	6
3.1.	Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO	6
3.2.	Besonderheit: Steuerverkürzung auf Zeit	7
3.3.	Leichtfertige Steuerverkürzung und Steuergefährdung	8
3.4.	Täterschaft und Teilnahme	9
3.5.	Irrtumsfragen	9
3.6.	Verjährung	10
3.7.	Strafbefreiende Selbstanzeige	10
4.	Der Ablauf eines Steuerstrafverfahrens	12
4.1.	Erstmalige Kenntnisnahme	12
4.2.	Ermittlungsverfahren	13
4.3.	Hauptverhandlung	13
4.4.	Durchsuchungen	14
4.5.	Haftbefehl und Untersuchungshaft	14
5.	Strafmaß und Folgewirkungen	15
5.1.	Verfahrensabschluß	15
5.2.	Grundsätze der Strafzumessung	16
5.3.	Steuerliche und nichtsteuerliche Konsequenzen	17
6.	Verteidigung in Steuerstrafsachen	17
6.1.	Die Hinzuziehung eines Verteidigers	17
6.2.	Ablauf einer Verteidigung	18
6.3.	Verteidigungsstrategien	19
6.4.	Ehegatten-Fälle und sonstige Drittbeteiligung	20

I. EINLEITUNG

Beinahe täglich konnte man in den letzten Jahren in Zeitungen und Zeitschriften über „große“ und „kleine“ Fälle von Steuerhinterziehung lesen. Die „Steuerhinterziehung“ als pauschale Alltagsbezeichnung für die Vielzahl der in Betracht kommenden Delikte wurde dabei lange Zeit als „Kavaliersdelikt“ angesehen. Diese Betrachtungsweise dürfte spätestens seit den zahlreichen öffentlichkeitswirksamen Durchsuchungen bei Banken auch in der breiten Bevölkerung hinfällig sein. Luxemburg, lange Zeit Anlaufstelle für viele deutsche Kapitalanleger, ist „anrücklich“ geworden. Die hohe Anzahl von Ermittlungsverfahren im Zusammenhang mit Luxemburg, die zum Teil sogar die zuständigen Behörden an ihre Kapazitätsgrenzen bringt, zeigt deutlich die in den letzten Jahren gestiegene Bedeutung der Steuerhinterziehung auf. Der Kreis der Betroffenen ist dabei groß und zieht sich durch alle Bevölkerungsgruppen, vom Unternehmer bis zur Privatperson, vom Vermögensberater bis zum Beamten.

Dennoch fühlt sich derjenige, der mit einer Steuerhinterziehung konfrontiert wird, nicht als „üblicher“ Krimineller. Umso größer ist in der Praxis der Schock, wenn der ansonsten unbescholtene Bürger erkennt, wie leicht man in den Bereich der Strafbarkeit gelangen kann und wie drastisch mitunter die Konsequenzen sein können. Diese können von der Auferlegung einer Geldstrafe bis zur Freiheitsstrafe ohne Bewährung gehen und von weiteren Nebenfolgen, z.B. dem Verlust des Arbeitsplatzes, begleitet sein.

Nachfolgend soll daher direkt und indirekt Betroffenen sowie allen Interessierten ein kurzer Überblick über die Besonderheiten des Steuerstrafrechts und des Steuerstrafverfahrens gegeben werden.

2. DIE BESONDERHEIT DES STEUERSTRAFRECHTS

Das Steuerstrafrecht ist eine Spezialmaterie, da hier Strafrecht und Steuerrecht, die ansonsten vollständig eigenständige Rechtsgebiete darstellen, untrennbar miteinander verbunden sind.

2.1. Verhältnis von Strafverfahren und Besteuerungsverfahren

Steuerstrafverfahren und Besteuerungsverfahren laufen parallel nebeneinander und werden zumeist von verschiedenen Finanzämtern und verschiedenen Sachbearbeitern durchgeführt. Zwischen Strafverfahren und Besteuerungsverfahren kommt es aber zu vielfältigen Überschneidungen und Wechselwirkungen.

Vor einer strafrechtlichen Bewertung eines gegebenen Sachverhaltes muß eine steuerrechtliche Bewertung nach den Steuergesetzen er-

folgen (z. B. Einkommensteuer-, Körperschaftssteuer- und Umsatzsteuergesetz, Prüfung der „objektiven“ Verkürzung). Erst dann kann in einem zweiten Schritt nach den Maßstäben des Strafrechts ermittelt werden, ob bzw. in welcher Form (Vorsatz/Fahrlässigkeit; Versuch/Vollendung u.ä.) eine subjektive Strafbarkeit gegeben ist. Gemäß § 369 Abs. 2 AO gelten dabei auch für Steuerstraftaten die allgemeinen Strafgesetze, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen.

Umgekehrt sieht wiederum § 71 AO als steuerliche Konsequenz vor, daß derjenige, der eine Steuerhinterziehung begangen oder an einer derartigen Tat teilgenommen hat (z. B. Angestellter oder Steuerberater als Mittäter, Anstifter oder Beihelfer), für den eingetretenen Steuerschaden haftet. Diese Haftung bezieht sich auch auf Hinterziehungszinsen, die gemäß § 235 AO bei gegebener Steuerhinterziehung gesetzlich anfallen.

Verfahrensrechtlich verweist die Abgabenordnung in § 385 Abs. 1 AO grundsätzlich auf die allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren, das heißt auf die Strafprozeßordnung, das Gerichtsverfassungsgesetz und das Jugendgerichtsgesetz, die dementsprechend Anwendung finden. Gleichzeitig sind Verfahrensregelungen zum Steuerstrafverfahren jedoch auch in den §§ 385 ff. AO geregelt. So bestimmt z.B. § 386 Abs. 1 AO, daß bei einem Verdacht einer Steuerstraftat der zugrundeliegende Sachverhalt immer durch die Finanzbehörde (Steuerfahndung, Bußgeld- und Strafsachenstelle) ermittelt wird. § 386 Abs. 2 AO sieht zudem vor, daß die Finanzbehörden im Regelfall auch das Ermittlungsverfahren leiten, wenn die betreffende Tat ausschließlich eine Steuerstraftat darstellt. Die Finanzbehörde beantragt selbständig beim Amtsgericht den Strafbefehl und stellt auch selbständig das Verfahren ein, ggf. mit Zustimmung des Amtsgerichts (§§ 153, 153 a AO, Einstellung wegen Geringfügigkeit ohne oder mit Auflage). Nur in Fällen einer notwendigen Anklageerhebung wird die Staatsanwaltschaft selbst tätig. Das sind alle Fälle, in welchen der Beschuldigte gegen den Strafbefehl Einspruch eingelegt hat oder ein Einspruch von vornherein erwartet werden kann, so daß die Verfahrensökonomie sogleich die Erhebung der Anklage gebietet. Ohnehin werden Fälle, in denen das zu erwartende Strafmaß den für Strafbefehle zulässigen Rahmen übersteigt (bei Vorhandensein eines Verteidigers ein Jahr Freiheitsstrafe, die zur Bewährung ausgesetzt wird, § 407 StPO), von vornherein an die Staatsanwaltschaft abgegeben und von dieser geleitet. Dasselbe gilt auch in allen Fällen einer Untersuchungshaft und ferner in allen Fällen, in welchen neben steuerstrafrechtlichen Delikten andere Delikte ermittelt werden, z. B. Urkundenfälschung, Betrug oder Untreue.

Für das Besteuerungsverfahren gilt die Abgabenordnung. Das Finanzamt darf jedoch im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zur

Erlangung von Auskünften des Steuerpflichtigen nach § 393 Abs. 1 Satz 2 AO nach der Einleitung eines Strafverfahrens keine Zwangsmittel gegen den Steuerpflichtigen mehr einsetzen, wenn dieser dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Hier muß das Besteuerungsinteresse der Finanzbehörde konsequenterweise hinter dem strafrechtlichen Aussageverweigerungsrecht eines Beschuldigten zurücktreten. In diese grundsätzliche Wertung zugunsten des Beschuldigten gehört auch das Verwertungsverbot des § 393 Abs. 2 AO. Danach dürfen Tatsachen und Beweismittel, die der Staatsanwaltschaft oder dem Strafgericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten ersichtlich werden, nicht bezüglich der Verfolgung von Taten verwendet werden, die keine Steuerstraftaten darstellen, wenn sie der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des Strafverfahrens oder in dessen Unkenntnis in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten mitgeteilt hat.

2.2. Fehlende Bindungswirkung von Gerichtsentscheidungen

Aufgrund der Besonderheiten des Steuerstrafverfahrens stellt sich die Frage einer wechselseitigen Bindung an vorgenommene steuerrechtliche Bewertungen. Eine derartige Bindung zwischen Entscheidungen von Strafgericht und Finanzgericht existiert jedoch nicht. Das Strafgericht entscheidet im Rahmen der strafrechtlichen Entscheidungsfindung auch hinsichtlich des objektiven Bestehens oder Nichtbestehens des jeweiligen Besteuerungsanspruchs, dessen Verkürzung Voraussetzung für das Vorliegen einer Steuerstraftat ist. So können Strafgericht oder Finanzgericht den Besteuerungsanspruch annehmen, obwohl das jeweils andere Gericht den Besteuerungsanspruch verneint. Dies kann daher theoretisch dazu führen, daß der Betroffene im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens wegen begangener Steuerhinterziehung verurteilt wird, er jedoch im finanzgerichtlichen Verfahren obsiegt. Diese Fallkonstellation dürfte jedoch nur theoretisch sein. Häufiger kommt es umgekehrt vor. Beschuldigter und Verteidiger machen sich im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten die steuerrechtlichen Defizite der Strafjustiz oft zu nutze. In der Praxis kann eine unklare Rechtslage eher zu einer Aussetzung des strafrechtlichen Verfahrens nach § 396 AO führen, bevor strafrechtlich eigenständig entschieden wird. Jedoch kann sich aus einer unterschiedlichen steuerrechtlichen Bewertung eines zugrundeliegenden Sachverhaltes durch Staatsanwaltschaft und Finanzverwaltung im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens eine Verfahrenskomplikation ergeben, die erhöhten Argumentationsdruck für den Beschuldigten entfaltet.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, daß trotz der fehlenden Bindung in der Praxis Aussagen des Beschuldigten sehr wohl Auswirkungen auf Besteuerungs- und Strafverfahren haben können. So können z.B. Aussagen, die strafrechtlich entlasten, in der nachfol-

genden steuerlichen Veranlagung im Besteuerungsverfahren unter Umständen belastenden Charakter annehmen. Umgekehrt kann eine tatsächliche Verständigung über einen Sachverhalt, die mit den Finanzbehörden getroffen wird, vom Strafgericht faktisch wie ein Geständnis aufgefaßt werden.

3. DIE TATBESTÄNDE

Die Tatbestände, die im Steuerstrafrecht eine Strafbarkeit begründen, finden sich in der Abgabenordnung als eigentlich steuerrechtlicher Vorschrift. Sie sind daher aus strafrechtlicher Perspektive in einem Nebengesetz geregelt.

Gemäß § 369 Abs. 1 AO sind Steuerstraftaten die Taten, die nach den Steuergesetzen strafbar sind, der Bannbruch, die Wertzeichenfälschung, soweit die Tat Steuerzeichen betrifft, sowie die Begünstigung dieser Taten durch einen anderen. Von hauptsächlicher Bedeutung in der Praxis sind dabei die Steuerhinterziehung nach § 370 AO, sowie als Steuerordnungswidrigkeiten die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO und die Steuergefährdung nach § 379 AO.

3.1. Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO

Gemäß § 370 Abs. 1 AO wird bestraft, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht, wer die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis läßt, sowie des weiteren, wer pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterläßt, wenn dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden.

Gemäß § 370 Abs. 4 AO sind Steuern dabei dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Der Zeitpunkt des Eintritts der Steuerverkürzung ist dabei bei Veranlagungssteuern, z.B. Einkommen- oder Körperschaftssteuer, mit dem Wirksamwerden der Steuerfestsetzung durch die Finanzbehörde, d.h. mit der Bekanntgabe des unrichtigen Steuerbescheids gegenüber dem Steuerpflichtigen, anzusetzen. Bei Fälligkeitssteuern liegt grundsätzlich eine Steuerverkürzung mit Überschreiten des Fälligkeitsdatums vor. Bei Fälligkeitssteuern, bei denen eine Steueranmeldung zu erfolgen hat, z.B. Umsatzsteuer oder Lohnsteuer, tritt die Verkürzung bereits mit Abgabe der unrichtigen Anmeldung ein. Wurde durch den Steuerpflichtigen keine Steuererklärung abgegeben, so wird auf den Zeitpunkt abgestellt, zu dem normalerweise bei ordnungsgemäßer Abgabe der Steuererklärung die Veranlagung

und Festsetzung erfolgt wären. Bis zu diesen jeweiligen Zeitpunkten ist nur ein Versuch der Steuerhinterziehung gegeben, der aber ebenfalls gemäß § 370 Abs. 2 AO strafbar ist.

Objektiv strafbar ist es somit z.B., eine Einkommensteuererklärung nicht vollständig auszufüllen (z.B. Weglassen bestimmter Einkünfte), falsche Angaben in einer Steuererklärung zu tätigen oder auch eine Steuererklärung gar nicht abzugeben, obwohl dazu eine rechtliche Verpflichtung bestanden hätte (z.B. Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, obwohl die Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerpflicht gegeben waren), sofern dadurch eine Steuerverkürzung eintritt. Ebenfalls objektiv strafbar ist es, wenn keine Steuererklärung abgegeben wurde, die Finanzbehörde jedoch Schätzungen vorgenommen hat, die objektiv zu niedrig sind, diese hinzunehmen, da auch Unterlassenshandlungen den Tatbestand erfüllen können. Eine Verpflichtung zur Korrektur trifft den Steuerpflichtigen gemäß § 153 Abs. 1 AO auch dann, wenn er nachträglich erkennt, daß eine von ihm abgegebene Steuererklärung unrichtig oder unvollständig war. Auch insoweit kann ein dementsprechend pflichtwidriges Unterlassen tatbestandserfüllend gegeben sein.

Subjektiv ist für die Vorliegen einer Steuerhinterziehung Vorsatz erforderlich. Hierunter ist strafrechtlich das „Wissen und Wollen“ der Tatbestandsverwirklichung zu verstehen. Relativ schnell kommt der Steuerpflichtige dabei in den zur subjektiven Tatbestandserfüllung ausreichenden sogenannten bedingten Vorsatz. Dieser ist immer dann gegeben, wenn die Steuerhinterziehung durch den Steuerpflichtigen zwar nicht direkt gewollt war, wenn er eine Steuerverkürzung jedoch billigend in Kauf genommen hat.

3.2. Besonderheit: Steuerverkürzung auf Zeit

Gemäß § 370 Abs. 4 AO liegt eine Steuerhinterziehung auch dann vor, wenn eine Steuer nicht rechtzeitig festgesetzt wird. Bei dieser Steuerverkürzung auf Zeit ist daher kein Dauerschaden, sondern ein Verspätungsschaden gegeben. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn ein Steuerpflichtiger über einen längeren Zeitraum keine Umsatzsteuervoranmeldungen, sondern nur die nachfolgende Umsatzsteuerjahreserklärung abgibt.

Bei einer Steuerverkürzung auf Zeit ist der Steuerschaden weitaus geringer als bei einer dauerhaften Steuerverkürzung. So besteht er nur in dem Zinsschaden, der aus der verspäteten Zahlung hervorgegangen ist. Dieser Schaden wird in aller Regel nur zwischen 5 – 20 % des Dauerschadens betragen, was sich konsequenterweise daher auch deutlich im Strafmaß bemerkbar macht.

Da für hinterzogene Steuern eine Nachzahlungsverpflichtung besteht, kann hinsichtlich der strafrechtlichen Bewertung, ob eine

Steuerverkürzung auf Zeit anzunehmen ist, nicht darauf abgestellt werden, ob später objektiv ein Ausgleich der Steuerverbindlichkeiten erfolgt ist. Vielmehr ist subjektiv darauf abzustellen, was der Täter zum Zeitpunkt der Tatbegehung gewollt hat. Wollte er nur die Zahlung hinauszögern, wird eine Steuerverkürzung auf Zeit gegeben sein. Dies wird der Beschuldigte jedoch wiederum anhand objektiver Kriterien belegen müssen (z.B. die Beauftragung eines Steuerberaters mit der Nachbearbeitung vor Kenntniserlangung von einem Strafverfahren).

Wird eine eigentlich gewollte Steuerverkürzung auf Zeit, z.B. durch eine nachträglich eingetretene Insolvenz, zu einem Dauerschaden, so ist der Wille des Steuerpflichtigen näher zu betrachten. Sollte eigentlich eine Begleichung der Steuerschuld zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen, so ist der Beschuldigte einer endgültigen Steuerhinterziehung nur strafbar, wenn er hinsichtlich des möglichen Steuerausfalles bedingten Vorsatz hatte, d.h. wenn er mit einem Ausfall rechnete und ihn billigend in Kauf nahm.

3.3. Leichtfertige Steuerverkürzung und Steuergefährdung

Leichtfertige Steuerverkürzung und Steuergefährdung sind im Gegensatz zur Steuerhinterziehung des § 370 AO Steuerordnungswidrigkeiten. Dies bedeutet, daß eine Verurteilung ausschließlich mit einer Geldbuße verbunden sein kann. Auf Steuerordnungswidrigkeiten findet zudem zusätzlich das Ordnungswidrigkeitengesetz Anwendung.

Gemäß § 378 Abs. 1 AO begeht dabei derjenige eine leichtfertige Steuerverkürzung, der als Steuerpflichtiger eine der in § 370 AO benannten Taten leichtfertig begeht. Der Unterschied zur Steuerhinterziehung ist daher im Bereich des subjektiven Tatbestandes anzusiedeln. Verlangt § 370 AO den Vorsatz, so begründet § 378 Abs. 1 AO eine Strafbarkeit für den Fall des „leichtfertigen“ Handelns. Unter Leichtfertigkeit wird dabei grobe Fahrlässigkeit verstanden, die dann gegeben ist, wenn der Betroffene die im Verkehr erforderliche Sorgfalt in besonders schwerem Maße außer Acht läßt. Dies wird z.B. dann angenommen, wenn jemand aus Versehen einen Teil seiner Einkünfte nicht angibt, diese jedoch der absoluten Höhe nach betrachtet relevant waren. Hier entspricht es einer Leichtfertigkeit, wenn dem Steuerpflichtigen das Fehlen dieser Einkünfte im Rahmen der Erstellung seiner Einkommensteuererklärung nicht aufgefallen ist. In der Praxis wird die hier vorzunehmende Differenzierung zum gewollten Weglassen von Einkünften eher durch den Betroffenen argumentativ zu belegen sein, um der Annahme eines bedingten Vorsatzes zu entgehen.

§ 379 AO erfaßt die sogenannte Steuergefährdung. Diese wird dann angenommen, wenn der Steuerpflichtige oder ein Dritter es ermög-

lichen, daß eine Steuerverkürzung eintritt. Dies kann z.B. durch das vorsätzliche oder leichtfertige Ausstellen unrichtiger Belege oder durch das vorsätzliche oder leichtfertige unrichtige Verbuchen von Geschäftsvorfällen gegeben sein.

3.4. Täterschaft und Teilnahme

Die Steuerhinterziehung des § 370 AO ist kein Sonderdelikt. Täter einer Steuerhinterziehung kann daher auch derjenige sein, der selber nicht von der eintretenden Steuerverkürzung profitiert. So kann z.B. der Geschäftsführer einer GmbH eine Steuerhinterziehung zugunsten der GmbH begehen. Ebenso kann ein Steuerberater als Täter einer Steuerhinterziehung zugunsten eines Mandanten strafbar sein, wenn er als dessen Vertreter handelte.

Eine Einschränkung des Täterkreises erfolgt jedoch für den Fall, daß eine Tatverwirklichung durch Unterlassen erfolgt, z.B. durch die Nichtabgabe von Steuererklärungen oder die Hinnahme zu niedriger Schätzungen des Finanzamtes. Da § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO voraussetzt, daß die Finanzbehörde „pflichtwidrig“ in Unkenntnis gelassen wird, kommt als Täter nur derjenige in Betracht, den eine Verpflichtung zum Handeln trifft. Das sind neben dem Steuerpflichtigen selber nur die Personen der §§ 34 und 35 AO. Gemäß § 34 Abs. 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen für die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen Sorge zu tragen. § 35 AO stellt diejenigen, die als tatsächlich Verfügungsberechtigte oder als Bevollmächtigte auftreten, den gesetzlichen Vertretern gleich. Bei anderen Personen kommt nur eine Teilnahme an einer Steuerhinterziehung in Betracht.

Teilnahme umfaßt die Anstiftung und die Beihilfe. Vorausgesetzt wird also immer eine vorsätzliche und rechtswidrige Haupttat eines anderen. Anstiftung ist dabei dann gegeben, wenn jemand den Tatentschluß eines anderen zur Begehung einer Steuerhinterziehung weckt. Beihilfe bedeutet die Hilfeleistung, die sowohl körperlich (z.B. durch Einwurf einer falschen Steuererklärung in den Briefkasten des Finanzamtes in Kenntnis der mangelnden Ordnungsgemäßheit) als auch psychisch (durch Ratgebung oder Bestärkung) erbracht werden kann. Insoweit kann hier unter Umständen bei Vermögensberatern im Bank-Sektor oder bei Steuerberatern relativ schnell eine Anstiftung oder Beihilfe gegeben sein.

3.5. Irrtumsfragen

Aufgrund der Komplexität des deutschen Steuerrechts stellt sich konsequenterweise im Rahmen einer steuerstrafrechtlichen Beurteilung eines Sachverhaltes die Frage, inwieweit sich Irrtümer, denen der Steuerpflichtige erlegen ist, auswirken. Zu unterscheiden ist zwischen dem Tatbestandsirrtum und dem Verbotsirrtum.

Gemäß § 16 Abs. 1 StGB handelt derjenige nicht vorsätzlich, der bei Tatbegehung einen Umstand nicht kennt, der zum gesetzlichen Tatbestand gehört (Tatbestandsirrtum). So handelt ein Steuerpflichtiger z.B. dann nicht vorsätzlich, wenn er in seiner Einkommensteuererklärung zu geringe Einkünfte angibt, weil er bei der vorhergehenden Verbuchung seiner Einnahmen statt DM 1.000,- den Betrag von DM 100,- verbucht hat, da er sich bei Erstellung der Einkommensteuererklärung über den Tatumstand tatsächlich höherer Einkünfte irrte. In diesem Fall kommen dann nur die beschriebenen Steuerordnungswidrigkeiten in Betracht.

Zumeist wird jedoch ein Verbotsirrtum vorliegen. Dieser führt gemäß § 17 StGB zur vollen Strafbarkeit, sofern er vermeidbar war. Da durch Hinzuziehung von steuerlicher und rechtlicher Beratung etwaige steuerliche Rechtsunkenntnis jederzeit behoben werden kann, ist der Irrtum über die jeweilige eigene steuerliche Verpflichtung und/oder die eigene Strafbarkeit tendenziell immer vermeidbar.

3.6. Verjährung

Gemäß § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB beträgt die Verfolgungsverjährung für die Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO fünf Jahre. Dasselbe gilt gemäß § 384 AO auch für die leichtfertige Steuerverkürzung und die Steuergefährdung.

Bei Veranlagungssteuern (z.B. Einkommen- und Körperschaftsteuer) beginnt die Verjährung dabei mit der Bekanntgabe des unrichtigen Steuerbescheides gegenüber dem Steuerpflichtigen. Bei Fälligkeitssteuern (z.B. Umsatzsteuer, Lohnsteuer) mit dem Zeitpunkt, zu dem die Steuern hätten entrichtet werden müssen, das heißt zum jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitstermin. Bei Unterlassungsdelikten wird auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem das Finanzamt die Veranlagung abgeschlossen hätte.

Die Verfolgungsverjährung kann jedoch unterbrochen werden mit der Folge, daß sie mit dem Tag, an dem die Unterbrechung erfolgt, vollständig neu zu laufen beginnt. Gemäß § 376 AO tritt dabei eine Unterbrechung der Verjährung dann ein, wenn dem Beschuldigten die Einleitung eines Bußgeldverfahrens bekanntgegeben oder diese Bekanntgabe angeordnet wird. Gemäß § 78 c Abs. 3 S.2 StGB tritt jedoch spätestens nach zehn Jahren die sogenannte absolute Verfolgungsverjährung ein.

3.7. Strafbefreiende Selbstanzeige

Im Bereich des Steuerstrafrechtes existiert mit § 371 AO eine Art „Amnestie-Vorschrift“, die es erlaubt, noch nach Vollendung und Beendigung der Steuerstraftat durch Erstattung einer strafbefreienden Selbstanzeige zur Straffreiheit zu gelangen. Wer danach seine Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO gegenüber den Finanzbehörden

aufdeckt, das heißt unrichtige oder unvollständige Angaben berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, wird insoweit straffrei.

Zu beachten ist allerdings die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 AO. Danach tritt die Straffreiheit dann nicht ein, wenn bereits eine steuerliche Außenprüfung begonnen worden ist. Ebenfalls dann nicht, wenn dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekanntgegeben worden ist oder wenn die Tat im Zeitpunkt der Korrektur durch den Steuerpflichtigen bereits entdeckt war und der Täter dies wußte oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit hätte rechnen müssen.

Aufgrund dieser Ausnahmen von der Strafbefreiung ist das Risiko, daß trotz Selbstanzeige keine Straffreiheit eintritt, nie vollständig auszuschließen. Auch bei der in der Praxis vorkommenden Benachrichtigung des Steuerpflichtigen durch das Wohnsitzfinanzamt, mit der dieses mitteilt, daß Erkenntnisse vorlägen, die auf vorhandene, bisher verschwiegene Gelder hinweisen würden, und bei der die Finanzämter auf die prinzipielle Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige hinweisen, ist zumeist keine Garantie einer Straffreiheit gegeben.

Die Straffreiheit tritt gemäß § 371 Abs. 3 AO zudem nur dann ein, wenn der Steuerpflichtige die hinterzogenen Steuern innerhalb einer ihm vom Finanzamt gesetzten Frist nachzahlt. Hierin dokumentiert sich das fiskalische Interesse des Staates, das hinter der Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige steht. Die vom Finanzamt gesetzte Frist ist aber durchaus verlängerbar. Gewährt das Finanzamt z. B. Ratenzahlungen und werden diese pünktlich gezahlt, geht die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige nicht verloren.

Im Rahmen der Erstattung einer entsprechenden Selbstanzeige sind der Umfang des angezeigten Sachverhaltes und die Form der Selbstanzeige zu beachten. So kann Straffreiheit u.a. nur in dem angezeigten Rahmen gewährt werden. Ergeben sich darüber hinaus steuerstrafrechtlich relevante Tatsachen, so kann im Nachhinein hier keine Straffreiheit mehr erlangt werden. Sofern der entsprechende Sachverhalt nur gegenüber den Finanzbehörden offenbart wird, können gemäß § 393 Abs. 2 AO im Zusammenhang mit der Steuerstraftat verwirklichte Delikte, z.B. eine Urkundenfälschung, nicht verfolgt werden, da die Erkenntnis der Finanzbehörde einem Verwertungsverbot im Strafverfahren außerhalb von Steuerstraftaten unterliegt.

Problematisch gestaltet sich in der Praxis die Erstattung einer strafbefreienden Selbstanzeige auch dann, wenn mehrere Personen in die jeweilige Straftat involviert sind. Sobald einer der Beteiligten für sich selbst eine strafbefreiende Selbstanzeige tätigt, tritt für die anderen

die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 AO ein. Insoweit bedarf es bei einer anvisierten Straffreiheit für mehrere Personen einer konzertierten Aktion, das heißt einer zeitgleichen Selbstanzeige.

Auch bei Steuerordnungswidrigkeiten existiert die Möglichkeit zur strafbefreienden Selbstanzeige gemäß § 378 Abs. 3 AO.

Insgesamt ist die Praxis der Selbstanzeige eher großzügig. Wirkt sie im Ausnahmefall nicht strafbefreiend, senkt sie zumeist das Strafmaß erheblich. Die Möglichkeit der Selbstanzeige sollte deshalb niemals leichtfertig verworfen werden.

4. DER ABLAUF EINES STEUERSTRAFVERFAHRENS

Auch im Steuerstrafverfahren gibt es einen gesetzlich geregelten Verfahrensablauf. Die Dauer des Verfahrens ist dabei sehr unterschiedlich und unter anderem stark davon abhängig, welchen Umfang die Sachverhaltsermittlungen durch die Finanzbehörde annehmen (z.B. Durchsicht und Überprüfung der Buchhaltung eines Steuerpflichtigen über mehrere Kalenderjahre hinweg) und wie intensiv Beschuldigter und Berater an dem Verfahren mitwirken, sich also kooperativ zeigen. Im Regelfall wird jedoch eine Mindestdauer des Verfahrens von drei bis sechs Monaten einzukalkulieren sein, jedenfalls in normalen Zeiten. In den letzten Jahren sind die Ermittlungsbehörden wegen der bis ins Unermeßliche gestiegenen Zahl der sogenannten „Luxemburg-Verfahren“ so überlastet, daß sich nicht nur Regel-Verfahrensdauern von mehreren Jahren eingestellt haben, sondern die Strafsachenstellen zum Teil schon eine sehr großzügige Gewährung von Straffreiheit bei Selbstanzeigen üben, die in Einzelfällen bereits die Frage einer strafbaren Strafvereitelung im Amt aufwerfen könnte.

4.1. Erstmalige Kenntnisnahme

Der Steuerpflichtige kann auf verschiedene Weise mit der Tatsache konfrontiert werden, daß gegen ihn ein Steuerstrafverfahren läuft. Die Kenntnisnahme kann z.B., wie dargelegt, über ein Anschreiben des Wohnsitz-Finanzamtes erfolgen, in dem auf noch nicht gesichtete Unterlagen, die im Rahmen einer Banken-Durchsuchung beschlagnahmt wurden, verwiesen wird. Es kann aber auch die direkte Mitteilung an den Steuerpflichtigen durch die zuständige Finanzbehörde (in Berlin das separate Finanzamt für Fahndung und Strafsachen, unterteilt in Steuerfahndung und Bußgeld- und Strafsachenstelle) erfolgen, daß gegen ihn ein Ermittlungsverfahren läuft. Am häufigsten in der Praxis dürfte allerdings die erstmalige Kenntnisnahme durch eine stattfindende Durchsuchung bei dem Steuerpflichtigen und/oder bei dem beauftragten Steuerberater sein. Auslöser für diese Maßnahmen waren dann zumeist Unterlagen, die bei

Dritten gefunden wurden, oder Strafanzeigen durch Dritte. Auch im Rahmen von durchzuführenden Außenprüfungen der Betriebsfinanzämter können Erkenntnisse seitens der Finanzbehörden gewonnen werden, die den Betriebsprüfer veranlassen, die Betriebsprüfung abzubrechen und die Steuerfahndung zu informieren.

4.2. Ermittlungsverfahren

Gemäß § 397 Abs. 1 AO gilt das Strafverfahren als eingeleitet, sobald die Finanzbehörde, die Polizei, die Staatsanwaltschaft, einer ihrer Hilfsbeamten oder der Strafrichter eine Maßnahme trifft, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlich vorzugehen. Gemäß § 397 Abs. 3 AO ist das Bestehen eines Strafverfahrens spätestens bei Informationseinholung bei dem Beschuldigten diesem mitzuteilen.

Im Rahmen des Ermittlungsverfahrens findet die Erkenntnissammlung durch die zuständigen Behörden statt. Unabhängig, ob dabei die zuständige Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft die Ermittlungen führt, wird gemäß § 386 AO der zugrundeliegende Sachverhalt immer durch die Steuerfahndung ermittelt. Hier findet die Sichtung und Auswertung beschlagnahmter Unterlagen statt. Die Erkenntnisse werden in Form von Zwischenberichten und Gutachten aufbereitet. Die vorläufigen Ergebnisse werden dann an die Bußgeld- und Strafsachenstelle bzw. Staatsanwaltschaft weitergeleitet, die den Beschuldigten zur Stellungnahme auffordert. Im Anschluß fertigt die Steuerfahndung ihren Abschlußbericht, der zum einen dem zuständigen Finanzamt zur Nachveranlagung, zum anderen der Bußgeld- und Strafsachenstelle bzw. Staatsanwaltschaft zur strafrechtlichen Würdigung zugeleitet wird. Je nach Sach- und Rechtslage wird hier hinsichtlich der weiteren strafrechtlichen Verfahrensweise entschieden.

4.3. Hauptverhandlung

Sofern nicht bereits vorher eine Verfahrensbeendigung eingetreten ist, wird durch die Staatsanwaltschaft vor dem zuständigen Gericht Anklage erhoben werden, die durch das Gericht zur Hauptverhandlung zugelassen werden muß. Die Gerichtszuständigkeit richtet sich dabei nach dem Gerichtsverfassungsgesetz und ist abhängig von dem zu erwartenden Strafmaß. Gemäß § 24 GVG ist die Zuständigkeit des Amtsgerichtes begründet, wenn eine Straferwartung bis zu vier Jahren Freiheitsstrafe besteht. Dabei ist gemäß § 25 GVG der Strafrichter bei einer zu erwartenden Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren, das Schöffengericht bei einer Straferwartung zwischen zwei und vier Jahren zuständig. Bei höherer Straferwartung besteht die Zuständigkeit des Landgerichts.

Für die Hauptverhandlung gelten die allgemeinen strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze. Zu beachten ist hierbei, daß die Hauptver-

handlung grundsätzlich öffentlich ist, was im Rahmen der persönlichen Schadensbetrachtung des Beschuldigten zu berücksichtigen ist.

4.4. Durchsuchungsmaßnahmen

Wie dargestellt, finden in der Praxis häufig Durchsuchungen statt. Diese beziehen sich zumeist auf den Wohnsitz des Betroffenen sowie auf die Räumlichkeiten des Steuerberaters, zum Teil jedoch auf den Arbeitsplatz des Betroffenen. Steuerberater und Arbeitgeber können dabei Durchsuchungsmaßnahmen zumeist durch die freiwillige Herausgabe der geforderten Unterlagen abwenden.

Gemäß § 385 Abs. 1 AO sind für die Durchsuchung die §§ 102 ff. StPO heranzuziehen. Danach kann gemäß § 102 StPO bei einem Verdächtigen eine Durchsuchung stattfinden, wenn die Vermutung des Auffindens von Beweismitteln besteht. Bei Dritten, das heißt beim Steuerberater oder Arbeitgeber, kann eine Durchsuchung gemäß § 103 StPO nur dann erfolgen, wenn konkrete Tatsachen vorliegen, aus denen zu schließen ist, daß sich Beweismittel in den entsprechenden Räumlichkeiten befinden. Dies dürfte tendenziell fast immer der Fall sein. Die Anordnung einer Durchsuchung erfolgt gemäß § 105 StPO durch den Ermittlungsrichter.

Durchsuchungsmaßnahmen, die einen sehr drastischen Eingriff beim Steuerpflichtigen darstellen, können mit der Beschwerde angegriffen werden. Dies wird jedoch nur in den seltensten Fällen erfolgversprechend sein. Zu beachten ist allerdings, daß Durchsuchungen auf Basis eines Durchsuchungsbeschlusses, der älter als sechs Monate ist, in ihrer Rechtsgrundlage fraglich sind.

4.5. Haftbefehl und Untersuchungshaft

In Steuerstrafverfahren sind Haftbefehle im Verhältnis zu der Anzahl der Ermittlungsverfahren relativ selten.

Der Erlaß eines Haftbefehls setzt dabei gemäß § 385 Abs. 1 AO in Verbindung mit §§ 112 ff. StPO voraus, daß dringender Tatverdacht, das heißt eine gesteigerte Wahrscheinlichkeit einer Verurteilung, sowie ein Haftgrund existieren. Als Haftgrund gemäß § 112 Abs. 2 StPO wird zumeist die Fluchtgefahr in Betracht kommen. Insbesondere bei größeren Summen hinterzogener Steuern, die im Normalfall das Vermögen des Steuerpflichtigen vermehrt haben werden, wird aufgrund der angehäuften finanziellen Mittel und aufgrund der zu erwartenden Steuernachzahlungen ein Fluchtanreiz angenommen.

Als problematisch stellt es sich in der Praxis dar, wenn bereits ein Haftbefehl erlassen worden ist und der Beschuldigte sich in Untersuchungshaft befindet. Aufgrund der Komplexität des Steuerstrafrechts, insbesondere der steuerrechtlichen Vorschriften, gestaltet sich die Überprüfung eines erst einmal erlassenen Haftbefehls durch das

Ermittlungsgericht als schwergängig. Hierbei ist zu berücksichtigen, daß zum Zeitpunkt des Erlasses des Haftbefehls nur die Ausführungen der Staatsanwaltschaft in den Strafakten befindlich sind. Um hier im Wege von Haftprüfungsterminen zu einer Aufhebung des Haftbefehls oder einer Haftverschonung zu gelangen, bedarf es daher gesteigerter Argumentationsbemühungen sowie der Anfertigung dezidiertener Einlassungsschriften. Bei einer Beschwerde gegen eine ablehnende Entscheidung des Ermittlungsgerichts zum Landgericht ist zu beachten, daß das zuständige Landgericht zumeist nach Aktenlage, das heißt ohne mündliche Verhandlung, entscheiden wird.

Sofern daher im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens die Gefahr des Erlasses eines Haftbefehls droht, bedarf es einer engen Abstimmung mit der Staatsanwaltschaft, um Bedenken hinsichtlich einer tatsächlich nicht bestehenden Fluchtgefahr auszuräumen.

5. STRAFMASS UND FOLGEWIRKUNGEN

Im Falle einer strafbaren Tatbegehung sieht sich der beschuldigte Steuerpflichtige mit strafrechtlichen und steuerrechtlichen Konsequenzen konfrontiert. Darüber hinaus ergeben sich etwaige potentielle Nebenfolgen (z.B. Verlust des Arbeitsplatzes). Der Verfahrensausgang in seinen unterschiedlichen Möglichkeiten ist daher für den Betroffenen von entscheidender Bedeutung.

5.1. Verfahrensabschluß

Sofern es nicht zu einer Einstellung des Strafverfahrens mangels hinreichenden Tatverdachtes gekommen ist, kann im Falle von Geringfügigkeit des strafbaren Handelns gemäß § 153 Abs. 1 StPO eine Einstellung erfolgen. Dafür muß die Schuld des Täters objektiv als gering anzusehen sein und kein öffentliches Interesse an der Strafverfolgung bestehen. Eine derartige Einstellung dürfte in der Praxis nur bei Kleinbeträgen in Betracht kommen. Gemäß § 153 a StPO existiert des weiteren die Möglichkeit der Einstellung des Strafverfahrens gegen Auflage. Die Auflage ist im Steuerstrafverfahren dabei fast ausschließlich die Auferlegung einer Geldbuße, die in der Regel an die bei einer Verurteilung anfallende Geldstrafe angelehnt sein wird. Die wesentliche Konsequenz einer Einstellung nach den §§ 153, 153 a StPO ist dabei, daß der Betroffene nicht als vorbestraft gilt.

Demgegenüber stellt die Erledigung des Steuerstrafverfahrens im Wege des Erlasses eines Haftbefehls eine Verurteilung dar. Gemäß § 407 StPO kann bei Zuständigkeit des Strafrichters oder des Schöffenrichters auf schriftlichen Antrag der Staatsanwaltschaft das jeweilige Strafmaß durch schriftlichen Haftbefehl ohne Durchführung einer Hauptverhandlung festgesetzt werden. Sofern der Betroffene

nicht innerhalb von zwei Wochen nach Zustellung des Strafbefehls Einspruch einlegt, erwächst dieser in Rechtskraft.

Sofern die Voraussetzungen für den Erlaß eines Strafbefehls nicht gegeben sind oder gegen den Strafbefehl Einspruch eingelegt wird, findet eine öffentliche Hauptverhandlung statt, nach der durch Urteil über Verurteilung und Strafmaß entschieden wird.

5.2. Grundsätze der Strafzumessung

Bei der Verwirklichung von Steuerordnungswidrigkeiten kommt es zur Verhängung einer Geldbuße, die bei leichtfertiger Steuerverkürzung bis zu TDM 100 betragen kann.

Für den Fall der Steuerhinterziehung sieht § 370 Abs. 1 AO vor, daß Geldstrafe oder Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren verhängt werden kann. Da somit im Mindestmaß auch eine Freiheitsstrafe unter einem Jahr anfallen kann, handelt es sich bei der Steuerhinterziehung im strafrechtlichen Sinn um ein Vergehen und nicht um ein Verbrechen. In besonders schweren Fällen ordnet § 370 Abs. 3 AO eine Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren an.

Sofern mehrere Delikte verwirklicht wurden, findet die Bildung einer Gesamtstrafe statt. Diese muß höher als die höchste Einzelstrafe und niedriger als die Summe aller Einzelstrafen sein.

Freiheitsstrafe wird grundsätzlich nur in den Fällen von Steuerhinterziehungen großer Steuerbeträge verhängt. In der Praxis wird dies zumeist, isoliert betrachtet, ab einer Größenordnung von ca. TDM 500 der Fall sein.

Die Verhängung einer Geldstrafe erfolgt über die Festlegung von Tagessätzen. Die Anzahl der verhängten Tagessätze soll dabei den Unrechtsgehalt der jeweiligen Taten abgelen. Bei kleinen bis mittleren Delikten werden oft fünf Tagessätze je hinterzogener DM 1.000,-, also eine Anzahl von Tagessätzen in Höhe von 5‰ der hinterzogenen Steuern, verhängt. Die maximale Anzahl der zu verhängenden Tagessätze beträgt bei Einzelstrafen 360, bei Gesamtstrafenbildung 720 Tagessätze. Als Tagessatz werden 1/30 des monatlichen Nettoeinkommens des Verurteilten angesetzt. Dabei wird auf das Nettoeinkommen zum Zeitpunkt der Verurteilung, nicht zum Zeitpunkt der Tat abgestellt.

In der Praxis endet aber ein sehr großer Teil der Strafverfahren nicht mit einer Strafe, sondern mit einer Einstellung gegen Auflage (§ 153 a StPO), die dem Beschuldigten nach Zustimmung des Strafgerichts in Aussicht gestellt wird. Zahlt der Beschuldigte die Auflage, wird das Verfahren endgültig eingestellt. Diese Verfahrensmöglichkeit besteht in „geringfügigen“ Fällen. In den sogenannten „Luxemburg-Verfah-

ren“ wurde in der Praxis beobachtet, daß in Einzelfällen Verkürzungen bis zu DM 100.000,- nach § 153 a StPO behandelt wurden. Die Höhe der Auflage wird mindestens der ansonsten festzusetzenden Geldstrafe entsprechen. Dafür, daß der Beschuldigte nach Einstellung des Verfahrens aber nicht als vorbestraft gilt, neigen die Bußgeld- und Strafsachenstellen zu einem gewissen „Zuschlag“, also einer Erhöhung der Auflage über die sonst zu verhängende Geldstrafe hinaus.

5.3. Steuerliche und nichtsteuerliche Konsequenzen

Gemäß § 375 Abs. 1 AO kann neben der Verhängung einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr wegen Steuerhinterziehung das Gericht dem Verurteilten die Fähigkeit absprechen, öffentliche Ämter zu bekleiden. Dies wird in der Praxis jedoch wohl kaum vorkommen, da hier der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren ist.

Unter Umständen, insbesondere bei Beamten, aber auch bei Personen, denen ein bestimmtes Vertrauensverhältnis abverlangt wird (z.B. Bankkassierer), kann es bei Kenntniserlangung durch den Arbeitgeber zu einem Verlust des Arbeitsplatzes kommen. Dies muß jedoch gegebenenfalls einer separaten arbeitsrechtlichen Prüfung unterliegen. Insoweit stellt es sich jedoch als deutlicher Unterschied dar, ob ein Steuerstrafverfahren gemäß § 153a StPO gegen Auflage eingestellt wird, oder ob eine Verurteilung mit ähnlichem Strafmaß im Wege eines Strafbefehlerlasses erfolgt.

Bei Steuerberatern existiert die Möglichkeit des Ausschlusses aus der Steuerberaterkammer und des damit verbundenen Verlustes ihrer Zulassung. Für selbständig Gewerbetreibende besteht unter Umständen die Gefahr der Entziehung der Gewerbeerlaubnis wegen Unzuverlässigkeit.

Steuerlich kommt es bei verwirklichter Steuerstraftat zu einer Nachveranlagung. Dabei ist zu beachten, daß die Festsetzungsfrist für hinterzogene Steuern zehn Jahre, für leichtfertig verkürzte Steuern fünf Jahre beträgt. Zusätzlich fallen rückwirkend zur eigentlichen Fälligkeit der Steuerschuld gemäß § 235 AO Hinterziehungszinsen an.

6. VERTEIDIGUNG IN STEUERSTRAFSACHEN

Der Beschuldigte sieht sich zumeist einem längerwährenden Verfahren ausgesetzt. Das macht eine effiziente rechtsstaatliche Verteidigung notwendig, deren Kosten nicht gescheut werden sollten.

6.1. Die Hinzuziehung eines Verteidigers

Die Abwicklung und die Konsequenzen eines Steuerstrafverfahrens können, wie dargelegt, einschneidend sein. Der Beschuldigte sieht

sich nicht nur mit dem Strafrecht und Strafverfahrensrecht, sondern auch mit dem Steuerrecht in all seinen Besonderheiten und Eigenarten konfrontiert. Dies bedeutet in der Praxis zumeist, daß die Transparenz der juristischen Vorwürfe und Zusammenhänge gegenüber dem Beschuldigten erst geschaffen werden muß. Es besteht erhöhter Aufklärungs- und Beratungsbedarf. Gleichzeitig besteht auch hinsichtlich der möglichen Einlassungen und Verteidigungsstrategien eine Komplexität, die vom Beschuldigten sehr viel abverlangt. In der Praxis dürfte sich daher die Hinzuziehung eines Steuerstrafrechtlers zumeist als sinnvoll erweisen. In sehr umfangreichen und komplizierten Fällen hat sich in der Praxis zudem auch eine Kooperation zwischen Steuerstrafrechtlern, Strafrechtlern und Steuerberatern mit dementsprechender Aufgabenverteilung bewährt.

Gemäß § 137 Abs. 1 StPO kann sich der Beschuldigte in jeder Lage des Verfahrens eines Verteidigers bedienen. Darüber ist der Beschuldigte bei der ersten Vernehmung zu belehren. Die Zahl der gewählten Verteidiger darf jedoch drei nicht übersteigen. Neben dieser Wahlverteidigung ist die Hinzuziehung eines Verteidigers gemäß § 140 StPO in bestimmten Konstellationen auch zwingend angeordnet (notwendige Verteidigung). Dies ist unter anderem der Fall bei einem zu erwartenden Strafmaß von mehr als vier Jahren oder bei vorausgehender Untersuchungshaft, sowie bei besonders schwieriger Sach- oder Rechtslage.

Sofern die zuständige Finanzbehörde das betreffende Strafverfahren selbständig führt, können gemäß § 392 Abs. 1 AO auch Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte zu Verteidigern gewählt werden. Kein Verteidiger darf mehrere Beschuldigte vertreten. Zwei Beschuldigte (z. B. Ehegatten) brauchen zwei Strafverteidiger, die aber derselben Kanzlei angehören können.

6.2. Ablauf einer Verteidigung

Sofern noch keine Kenntnis seitens der Finanzbehörden besteht, kann eine strafbefreiende Selbstanzeige erfolgen.

Sofern jedoch bereits ein Ermittlungsverfahren läuft, zeigt der mandatierte Verteidiger gegenüber der Finanzbehörde bzw. gegenüber der Staatsanwaltschaft seine Übernahme der Verteidigung an und beantragt Akteneinsicht. Dem Antrag wird (in der Regel großzügig) entsprochen, wenn keine greifbaren Beweisvereitelungen durch die Akteneinsicht drohen. Einen Anspruch auf Akteneinsicht hat der Strafverteidiger erst dann, wenn der Abschluß der Ermittlungen in der Akte vermerkt ist.

Die sich im Rahmen der Akteneinsicht ergebenden tatsächlichen und rechtlichen Erkenntnisse werden sodann ausgewertet und mit dem Beschuldigten erörtert. Die Sach- und Rechtslage ist dabei einge-

hend, auch im Hinblick auf das etwaige Bestehen und die strafrechtliche Bewertung von Irrtümern des Beschuldigten, zu untersuchen. Im Anschluß wird gemeinsam eine Verteidigungsstrategie entwickelt. Gegebenenfalls wird bereits in diesem Verfahrensstadium eine Stellungnahme verfaßt. Des weiteren ist das in der Strafkarte befindliche Datenmaterial der Steuerfahndung auf Plausibilität zu prüfen.

Der Verteidiger begleitet eine unter Umständen erfolgende persönliche Vernehmung des Beschuldigten. Zudem sind die im Rahmen des Ermittlungsverfahrens ergehenden Anordnungen des Ermittlungsgerichts hinsichtlich ihrer Rechtmäßigkeit zu überprüfen.

In Haftangelegenheiten erfolgt die Vertretung des Beschuldigten bei Haftprüfungsterminen.

Nach Vorlage des endgültigen Ermittlungsergebnisses seitens der Finanzbehörde/der Staatsanwaltschaft ist entweder in Gespräche hinsichtlich des zu erwartenden Strafmaßes einzutreten oder eine etwaige Hauptverhandlung vorzubereiten.

6.3. Verteidigungsstrategien

Im Rahmen der Wahrung der Rechte und Interessen des Beschuldigten können hinsichtlich seines Aussageverhaltens verschiedene Strategien verfolgt werden.

Der Beschuldigte hat grundsätzlich ein Aussageverweigerungsrecht, er muß sich nicht selbst belasten. Sofern durch den Beschuldigten keine Aussagen getätigt werden, kann dieses strafrechtlich nicht zu seinen Lasten ausgelegt werden. Bei Schweigen zu einzelnen Teilkomplexen des Tatvorwurfes und gleichzeitigen Aussagen zu anderen, kann jedoch seitens des Gerichtes ein negativer Rückschluß hinsichtlich einer Täterschaft des Beschuldigten gezogen werden. Alternativ kann sich der Beschuldigte bei berechtigten Tatvorwürfen dazu entschließen, vollständig mit den Ermittlungsbehörden zu kooperieren und umfangreiche Geständnisse abzulegen.

Im Rahmen der Festlegung eines Aussageverhaltens sind dabei die bereits erwähnten Nebenfolgen des Verfahrens sowie die potentielle Verfahrensdauer zu berücksichtigen. In einer Gesamtbetrachtung sind daher die im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten für den Beschuldigten erreichbaren Ziele zu optimieren.

Zeugnisverweigerungsrechte bestehen des weiteren gemäß §§ 52, 53 StPO für Angehörige des Beschuldigten sowie für bestimmte Berufsträger, z.B. Steuerberater oder Rechtsanwälte. Insoweit ist im Rahmen der Festlegung einer Verteidigungsstrategie auch zu entscheiden, ob z.B. der Steuerberater von seiner Verschwiegenheitsverpflichtung gegenüber seinem Mandanten entbunden werden soll.

6.4. Ehegatten-Fälle und sonstige Drittbeteiligung

Eine Sonderkonstellation stellt das Vorliegen eines Tatvorwurfes der gemeinsamen Steuerhinterziehung durch Ehegatten dar. Bei einer gewählten Zusammenveranlagung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, was den Regelfall darstellt, wird seitens der Ermittlungsbehörden tendenziell bezüglich beider Ehegatten zumindest ein bedingter Vorsatz zur Steuerhinterziehung angenommen. Sofern ein Ehegatte ohne Wissen des anderen eigene Einkünfte nicht deklariert hat, haften beide Partner dennoch grundsätzlich für die Richtigkeit der Angaben. Um gegenüber den Ermittlungsbehörden die fehlende objektive und/oder subjektive Beteiligung eines Ehegatten zu dokumentieren, bedarf es daher eines erhöhten Argumentationsaufwandes. Hinsichtlich der objektiven Kriterien, d.h. hinsichtlich der fehlenden Beteiligung eines Ehegatten an der „Abwicklung“ der Steuerhinterziehung, ist darauf abzustellen, inwieweit getrennte Vermögenssphären der Ehegatten vorliegen, z.B. inwieweit getrennte Konten vorhanden sind. Des weiteren ist zu betrachten, inwieweit für Konten, bei denen z.B. anfallende Zinseinkünfte hinterzogen wurden, Vollmachten des anderen Ehegatten bestanden. Relevant ist z.B. auch, woher die angelegten Beträge stammen.

Da ein Verteidiger nur einen Beschuldigten in einem gemeinsamen Ermittlungsverfahren vertreten darf, besteht die Notwendigkeit der Beauftragung eines zweiten Verteidigers. Beide Verteidiger können dabei auch aus derselben Sozietät kommen, da im Strafrecht immer der einzelne Anwalt bevollmächtigt wird.

Bei sonstigen Mehrpersonenverhältnissen ist zu beachten, daß es im Laufe eines Verfahrens zu divergierenden Interessen der Beschuldigten kommen kann. Dies kann zu einer Verkomplizierung der Verteidigungssituation führen und muß inhaltlich bei der Festlegung einer Verteidigungsstrategie berücksichtigt werden.

BÜRO BERLIN

LEIPZIGER PLATZ 10
10117 BERLIN
TELEFON +49 30 · 206 70 - 0
TELEFAX +49 30 · 206 70 - 1800
E-MAIL: BERLIN@KNAUTHE.COM

BÜRO MÜNCHEN

PRIELMAYERSTRASSE 3
80335 MÜNCHEN
POSTANSCHRIFT:
POSTFACH 31 01 40
80102 MÜNCHEN
TELEFON +49 89 · 54 59 33 - 0
TELEFAX +49 89 · 54 59 33 - 90
E-MAIL: MUNICH@KNAUTHE.COM

BÜRO HAMBURG

RATHAUSMARKT 5
20095 HAMBURG
TELEFON +49 40 · 32 55 32 15
TELEFAX +49 40 · 32 55 32 32
E-MAIL: HAMBURG@KNAUTHE.COM

BÜRO DRESDEN

OSTRA-ALLEE 35
01067 DRESDEN
POSTANSCHRIFT:
POSTFACH 500163
01031 DRESDEN
TELEFON +49 351 · 86 684 - 0
TELEFAX +49 351 · 86 684 - 24
E-MAIL: DRESDEN@KNAUTHE.COM

BÜRO POTSDAM

EISENHARTSTRASSE 2
14469 POTSDAM
TELEFON +49 331 · 27 87 0
TELEFAX +49 331 · 27 87 25
E-MAIL: POTSDAM@KNAUTHE.COM

KOOPERATIONSPARTNER

LEOPOLD KOMORNIK I PARTNERZY
WARZAWA, POLEN

KASHIWAGI INTERNATIONAL
LAW OFFICE
TOKYO, JAPAN

SEAWAY LAW OFFICE
SHANGHAI, CHINA

INTERNET

[HTTP://WWW.KNAUTHE.COM](http://www.knauthe.com)

KNAUTHE

RECHTSANWÄLTE
NOTARE
PATENTANWÄLTE