



Dr. Ingo Minoggio



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1 Aus Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 09.01.2018 – 1 K 168/17: Eine aufgrund von Kontrollmaterial zu älteren Veranlagungszeiträumen für den aktuellen Zeitraum nur vorgeschobene Umsatzsteuer-Nachschaу, um anschließend ohne vorherige Ankündigung zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung übergehen zu können, führt zur Rechtswidrigkeit der Außenprüfung. An der baldigen Feststellung dieser Rechtswidrigkeit besteht ein berechtigtes Interesse, wenn daraus ein strafrechtliches Verwertungsverbot in einem bereits eingeleiteten Steuerstrafverfahren resultieren kann.**

### Sachverhalt:

Die Kläger-Gesellschaft betreibt zwei Gastronomie-Franchise-Filialen in Hamburg, deren einzige Gesellschafterin eine Verwaltungs-GmbH ist. Die Umsatzsteuer erklärt die Klägerin. Aufgrund von Kontrollmaterial über Bestellvorgänge bei Lebensmittellieferanten führte das Finanzamt am 25.1.2017 in den Filialen der Klägerin eine Umsatzsteuer-Nachschaу gemäß § 27b UStG zur Feststellung des aktuell eingesetzten Kassensystems und zur Überprüfung der Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht ab dem 1.1.2017 durch. Direkt nach der Frage nach dem aktuell eingesetzten Kassensystem und der daraus folgenden Feststellung der tatsächlichen Nutzung eines manipulierbaren Kassensystems überreichte der Betriebsprüfer die Anordnung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung gemäß § 196 AO bei der Verwaltungs-GmbH für den Veranlagungszeitraum 2014. Die GDPdU-Daten

der Klägerin für 2014 wurden sofort vor Ort für die Prüfung ausgelesen.

Das Finanzamt hat einen gegen die durchgeführte Umsatzsteuer-Nachschaу eingelegten Einspruch als unzulässig verworfen. Zwischen den Aufzeichnungen der Klägerin und dem Kontrollmaterial stellte das Finanzamt im weiteren Prüfungsverlauf Differenzen fest. Deshalb wurde gegen den Geschäftsführer der Klägerin ein Steuerstrafverfahren eingeleitet und im März 2017 durchsucht.

Daraufhin erhob die Klägerin gegen die Außenprüfung erfolgreich Klage zum Finanzgericht.

### Entscheidungsgründe:

Das Finanzgericht Hamburg hat die Rechtswidrigkeit der Durchführung der Außenprüfung ausdrücklich festgestellt.

Das für eine zulässige Feststellungsklage erforderliche Interesse bejahte es vor dem Hintergrund des bereits gegen den Geschäftsführer eingeleiteten Steuerstrafverfahrens. Es sei möglich, dass die vorliegende Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfung zu einem strafrechtlichen Verwertungsverbot führe. Da es bei der Klägerin sowohl an einer vorherigen Anordnung der Außenprüfung gemäß § 196 AO als auch an einer Mitteilung eines Übergangs zu einer Außenprüfung gemäß § 27b Abs. 3 UStG fehle und es sich damit um einen reinen Realakt handele, sei die Feststellungsklage die richtige Klageart.

Das Finanzgericht hat zur Begründung der Rechtswidrigkeit weiter ausgeführt, dass die Mitteilung über den Prüfungsübergang gegenüber der Gesellschafterin erfolgt sei. Die Umsatzsteuer-Nachschaу habe hingegen bei der Klägerin stattge-

funden, so dass es an den Voraussetzungen des § 27b Abs. 3 UStG in Bezug auf die Klägerin fehle. Ein solcher Übergang sei aber auch schon deshalb nicht möglich gewesen, da nicht nachzuvollziehen sei, welche konkreten Feststellungen aus der aktuellen Umsatzsteuer-Nachschaufür 2017 einen Rückschluss auf den sodann geprüften Veranlagungszeitraum 2014 zulassen könnten.

Der tatsächliche Grund für die Außenprüfung sei in dem vorliegenden Kontrollmaterial zu sehen und nicht in konkreten Feststellungen aus der Umsatzsteuer-Nachschaufür 2017. Deshalb könne davon ausgegangen werden, dass die Nachschau lediglich vorgeschoben sei, um ohne Ankündigung zur Außenprüfung übergehen zu können. Dieses Vorgehen führe zu einer Rechtswidrigkeit der Durchführung der Außenprüfung bei der Klägerin.

#### Praxishinweis:

Auch eine Umsatzsteuer-Nachschaufür § 27b UStG oder eine Kassen-Nachschaufür § 146b AO sind als Realakt einzuordnen, so dass zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit dieser Maßnahmen ebenfalls eine Feststellungsklage zu erheben wäre. Dies führt im Gegensatz zur ansonsten üblichen Anfechtungsklage nach Einspruch gegen einen Steuerbescheid zu der prozessualen Besonderheit, dass zusätzlich ein Feststellungsinteresse im Sinne eines berechtigten Interesses gemäß § 41 Abs. 1 FGO vorliegen muss. Hierfür genügen allerdings schon schützenswerte, eigene ideelle oder wirtschaftliche Interessen, so dass die Maßstäbe zur Annahme dieser Zulässigkeitsvoraussetzung nicht sehr hoch liegen. Die hier vorliegende Bedeutung für die Geltendmachung eines späteren Beweisverwertungsverbotes im Steuer- oder Strafverfahren sowie jeder schwere Grundrechtseingriff (Rehabilitationsinteresse) genügen unzweifelhaft.

Erfreulich ist die überzeugende Entscheidung des Finanzgerichtes Hamburg

aber vor allem aufgrund einer anderen Konsequenz: In der Praxis lässt sich momentan nach unserer Erfahrung durchaus beobachten, dass die Umsatzsteuer- oder Kassennachschaufür gezielt für konkrete Ermittlungsmaßnahmen und als schnelles Einfallstor für eine Betriebsprüfung (oder daran anknüpfend eine Steuerfahndungsmaßnahme) eingesetzt wird. In diesen Fällen steht oftmals aus Sicht des Finanzamtes schon fest, dass eine Außenprüfung nicht vermeidbar sein wird oder es liegen sogar bereits ausreichende Anhaltspunkte für die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens ggf. mit Durchsuchung vor. Dahinter steckt nicht selten die Strategie, anschließend ohne Vorankündigung zur Außenprüfung übergehen zu können, oder teilweise sogar das Ziel, zu diesem Zeitpunkt noch Informationen vom Steuerpflichtigen zu erlangen, ohne ihn vorher als Beschuldigten in einem Steuerstrafverfahren zu belehren. Durch dieses rechtsmissbräuchliche Vorgehen werden steuerliche und strafverfahrensrechtliche Schutzvorschriften umgangen. Dieser Praxis wird durch die vorliegende Entscheidung erfreulicherweise ein Riegel vorgeschoben.

Bei bereits konkret bestehendem Anfangsverdacht für eine Steuerhinterziehung, der aufgrund konkreter Anhaltspunkte über eine bloße Vermutung hinausgehen müsste, wäre das Vorgehen unter Vorenthaltung der weitreichenden Schweigerechte eines Beschuldigten und der Belehrungspflichten des Finanzamtes ebenfalls eindeutig rechtswidrig gewesen. Die Schwelle für ein daraus resultierendes steuerliches Beweisverwertungsverbot ist allerdings in diesen Fällen nur bei schwerwiegenden Verfahrensverstößen überschritten (hierzu im Einzelnen die nachfolgend besprochene Entscheidung des BFH, s.u.). Im Strafverfahren ist ein Beweisverwertungsverbot etwa bei fehlender Belehrung eines Beschuldigten deutlich leichter zu erreichen.

Anders als der erste Senat in der vorliegenden Entscheidung hat der sechste Senat des Finanzgerichtes Hamburg fast zeitgleich in einem ähnlich gelagerten Fall entschieden (Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 11.04.2018 – 6 K 44/17). Danach soll eine Umsatzsteuer-Nachschaufür zulässig sein, um gezielt als Vorstufe zur geplanten Außenprüfung festzustellen, ob ein bestimmtes, manipulierbares Kassensystem bei einem Food-Lieferanten tatsächlich eingesetzt wird. Die Feststellung der tatsächlichen Nutzung dieses Kassensystems gebe sodann Anlass, rechtmäßig zu einer Sonderprüfung überzuleiten und die aufgefundenen Kassendaten mit dem vorliegenden Kontrollmaterial zu vergleichen. Letztlich hätte man auch in diesem Fall aufgrund der tatsächlichen Umstände davon ausgehen können, dass die Nachschau nur vorgeschoben war, um die Ankündigung einer Außenprüfung zu vermeiden. Konkrete Feststellungen finden sich dazu allerdings nicht in der Entscheidung. Da in diesem zweiten Fall die Revision zugelassen ist, bleibt abzuwarten, wie der Bundesfinanzhof das Verhältnis von Nachschau und Außenprüfung in solchen Fällen endgültig beurteilen wird.

Auch diese Divergenz in der Rechtsprechung der Senate des Hamburger Finanzgerichtes ändert nichts daran, dass es sich in streitigen Verfahren strategisch lohnen kann, eine Klage zur Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Außenprüfung zu erheben. Hierdurch kann einerseits ein späteres Beweisverwertungsverbot im Straf- und möglicherweise ausnahmsweise auch im Besteuerungsverfahren vorbereitet werden. Andererseits kann die Klage strategisch dazu genutzt werden, die Kommunikation über eine sachgerechte Lösung des Falles für beide Seiten zu intensivieren und ausufernde Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden.

## 2 Aus Bundesfinanzhof, Urteil vom 29.08.2017 – VIII R 17/13: Nur schwerwiegende, bewusste oder willkürliche Verfahrensverstöße können im Rahmen einer Außen- oder Steuerfahndungsprüfung zu einem steuerlichen Beweisverwertungsverbot führen. Die bloße Verletzung von Verfahrensvorschriften genügt nicht. Es müssen weitere, besondere Umstände hinzukommen.

#### Sachverhalt:

Der Kläger erzielte als Bilanzbuchhalter Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Nach erklärungsgemäßer Veranlagung führte das Finanzamt bei ihm ab dem 10.2.2010

eine Außenprüfung durch. Der Prüfer forderte den Kläger direkt zu Beginn der Prüfung auf, Bankauszüge eines bestimmten Kontos vorzulegen, das bislang nicht in der Buchhaltung erfasst war, aber auf den

Ausgangsrechnungen an einen Kunden genannt wurde. Er richtete zudem schriftlich weitere konkrete Prüfungsfragen an den Kläger. Die Feststellung von hohen Privateinlagen von einem weiteren, nicht

in der Buchhaltung erfassten Konto sowie die unterlassene Übersendung der angeforderten Kontoauszüge führten schließlich zur Einleitung eines Strafverfahrens durch die Straf- und Bußgeldstelle. Der Kläger wurde daraufhin erneut mit Belehrung aufgefordert, die Auszüge für die beiden Konten vorzulegen.

Mangels Vorlage wurden die Auszüge direkt von den Banken angefordert und anschließend ausgewertet. Einnahmen aus Ausgangsrechnungen in Höhe von fast 10.000 € sowie aus Versicherungsprovisionen in Höhe von knapp 3.000 € waren nicht in den Steuererklärungen erfasst. Des Weiteren waren Eingliederungszuschüsse auf dem Privatkonto des Klägers für zwei Arbeitnehmer (insgesamt runde 30.000 €)

nicht als Betriebseinnahmen behandelt, die der Prüfer im Gegensatz zum Kläger nicht als steuerfrei im Sinne des § 3 Nr. 2 b EStG ansah.

Gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide legte der Kläger erfolglos Einsprüche ein und erhob ebenfalls erfolglos Klage zum Hessischen Finanzgericht. Er berief sich u.a. auf ein steuerliches Beweisverwertungsverbot aufgrund von Verfahrensfehlern. Die gegen das Urteil eingelegte Revision blieb ebenfalls erfolglos.

**Entscheidungsgründe:**

Der Bundesfinanzhof hat die Revision zunächst als unbegründet zurückgewiesen, da die vereinnahmten Eingliederungszuschüsse nicht als steuerfreie Leistungen

außer Ansatz bleiben konnten. Verfahrensrechtlich interessanter hat der Bundesfinanzhof im Übrigen das vom Kläger mit verschiedenen Begründungen geltend gemachte steuerliche Beweisverwertungsverbot abgelehnt. Dabei hat es auf die gefestigte, finanzgerichtliche Rechtsprechung verwiesen, nach der ein Verfahrensverstoß allein noch nicht zwingend zu einem Beweisverwertungsverbot führt, sondern die Gewichtigkeit des Verstoßes beurteilt werden muss. Voraussetzung für ein Verwertungsverbot sei im Rahmen einer Außen- oder Fahndungsprüfung eine schwerwiegende, bewusste oder willkürliche Verletzung von Verfahrensvorschriften (sog. qualifizierter Verfahrensverstoß). Das Interesse des Steuerpflichtigen, nicht aufgrund einer verfahrensfehlerhaften Ermittlungsmaß-



nahme mit einer (zutreffenden) Steuer belastet zu werden, sei mit dem Interesse des Staates an einer gesetz- und gleichmäßigen Steuerfestsetzung abzuwägen. Fehle es an einem gravierenden Verfahrensfehler und insbesondere auch an einem grundrechtsrelevanten Verstoß, dürfe eine Fernwirkung eines möglichen Verwertungsverbotes auf spätere Ermittlungsergebnisse, die im Einklang mit der Verfahrensordnung erlangt seien, abgelehnt werden.

Ein eklatanter Verfahrensmangel sei vorliegend nicht zu besorgen, selbst wenn der Vortrag des Klägers zutreffend sei. Die Anforderung der Bankunterlagen verstoße schon entgegen der Auffassung des Klägers in keinem Fall gegen § 93 Abs. 1 S. 3 AO, da der Kläger die Unterlagen trotz zweimaliger Aufforderung, zuletzt mit Belehrung über sein Aussageverweigerungsrecht, nicht vorgelegt habe. Auch die behauptete zu späte Einleitung des Steuerstrafverfahrens mit der Folge der fehlenden, rechtzeitigen Belehrung nach § 393 Abs. 1 S. 4 AO, die angeblich unterlassene Unterbrechung nach § 10 Abs. 1 S. 3 BpO und die vorgetragene, fehlende Unterrichtung gemäß § 199 Abs. 2 AO seien ohne Relevanz für die Begründung eines steuerlichen Verwertungsverbotes, da ohne besondere Umstände ein qualifizierter Verfahrensverstoß allein in der Verletzung der zitierten Verfahrensvorschriften nicht zu sehen sei, selbst wenn diese Vorschriften verletzt seien.

#### Praxishinweis:

Wichtig ist, dass die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzhofes ausschließlich das Besteuerungsverfahren betrifft und die

dargestellten, eher restriktiven Grundsätze lediglich für dieses Verfahren aufgestellt werden. Im Strafverfahren muss das Vorliegen eines Beweisverwertungsverbotes hingegen isoliert geprüft werden und es gelten andere Maßstäbe.

Das Urteil belegt, wie hoch die Anforderungen der finanzgerichtlichen Rechtsprechung an ein steuerliches Beweisverwertungsverbot sind, das nicht durch zulässige, erneute Ermittlungsmaßnahmen geheilt werden kann. Eine bloße Verletzung von Verfahrensvorschriften reicht nicht aus. Hinzukommen muss hingegen entweder eine besonders gravierende Beeinträchtigung des Steuerpflichtigen und seiner Grundrechte oder ein gezielt rechtswidriges, möglicherweise strafbares Agieren der Finanzverwaltung. In diesen seltenen Fällen, in denen ein Verwertungsverbot bejaht wird, wird allerdings sogar konsequenterweise eine weiterreichende Fernwirkung des Verwertungsverbotes auf die späteren, isoliert zunächst rechtmäßig erlangten und damit nur mittelbar rechtswidrig erlangten Erkenntnisse angenommen.

Ausschließlich in gravierenden Fällen besteht allerdings überhaupt eine Chance, ein steuerliches Beweisverwertungsverbot effektiv durchzusetzen. Nur selten wird es gelingen können, insbesondere ein willkürliches staatliches Handeln tatsächlich nachzuweisen. Erfolgsaussichten wird der Steuerpflichtige mit einer hierauf gestützten Klage im Regelfall nur dann haben, wenn sich der bewusste Verstoß der Verantwortlichen aus den objektiven Umständen und den Verfahrensabläufen quasi aufdrängt. Kann man etwa – wie

in der ersten besprochenen Entscheidung des Finanzgerichtes Hamburg (s.o.) – von einer nur vorgeschobenen und damit bewusst Verfahrensvorschriften verletzenden Umsatzsteuer-Nachschau ausgehen, spricht einiges dafür, für diese bewusste Umgehung einer Prüfungsanordnung nach § 196 AO einen qualifizierten Verfahrensverstoß und ein daraus resultierendes, steuerliches Beweisverwertungsverbot auch für die mittelbar erlangten Erkenntnisse anzunehmen und durchzusetzen.

Wenn in einem Fall angesichts der dargestellten Grundsätze eine förmliche Geltendmachung eines steuerlichen Beweisverwertungsverbotes nicht in Betracht kommt, sollte aber dennoch eine Verletzung von Verfahrensrechten immer in Gesprächen mit der Finanzverwaltung genutzt werden, um die Verhandlungsposition des Mandanten zu stärken und in einem kommunikativen Prozess eine tragfähige Lösung für beide Seiten herbeizuführen.

Die Beurteilung eines strafrechtlichen Beweisverwertungsverbotes erfolgt losgelöst von der dargestellten steuerlichen Bewertung. So ist beispielsweise in § 393 Abs. 2 S. 1 AO ein gesetzliches Verwendungsverbot für Tatsachen oder Beweismittel in Strafverfahren außerhalb des Steuerstrafverfahrens (Ausnahme gewichtige Straftaten nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO) geregelt, soweit sie aus Steuerakten bekannt werden oder der Steuerpflichtige diese in Unkenntnis der oder vor Einleitung eines Steuerstrafverfahrens offenbart hat.

### **3 Bundesgerichtshof, Urteil vom 25.04.2017 – 1 StR 606/16: Bei der Steuerhinterziehung ist die Höhe der verkürzten Steuern zwar ein wichtiges Kriterium für die Strafzumessung. Dennoch ist nicht allein das Ausmaß der Steuerverkürzung maßgeblich für die Strafhöhe. Eine Strafe darf nicht entgegen § 46 StGB schematisch gestaffelt nach der Höhe und damit quasi „tarifmäßig“ verhängt werden.**

#### Sachverhalt:

Der Angeklagte war Vertrauensmann von gesondert verfolgten Verantwortlichen eines Unternehmens, das laut behördlicher Erlaubnis aus steuerfrei bezogenem Dieselmotorenkraftstoff sowie Basisöl durch einfaches Vermischen so genanntes Formöl herstellte, das angeblich nicht mehr als Kraftstoff zu verwenden sein und deshalb nicht der Energiesteuer unterliegen sollte. Tatsächlich konnte es jedoch wei-

terhin genutzt werden. Es wurde durch die Verantwortlichen bewusst für diese Verwendung hergestellt und nach Polen oder Tschechien verkauft.

Der Angeklagte hatte die Betriebsstätte für die Mitangeklagten gefunden und überwachte als deren Vertrauensmann den Betrieb vor Ort sowie die Lieferungen. Er übernahm zudem weitere zentrale Organisations- und Übermittlungsaufgaben.

Die zwischen August 2010 und Dezember 2011 entstandene Energiesteuer für die Gasölproduktion wurde in 69 Fällen weder angemeldet, noch entrichtet. Hierdurch verkürzten die Verantwortlichen Steuern in Höhe von 15 Mio. €. Wiedergutmachtete wurde nur ein Bruchteil in Höhe von 1,6 Mio. €.

Das Landgericht hatte den Angeklagten deshalb erstmals bereits 2013 wegen

Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von 3 Jahren verurteilt. Zudem wurde ein Betrag in Höhe von 30.000 € als verfallen erklärt. Die hiergegen eingelegten Revisionen der Staatsanwaltschaft und des Angeklagten waren im Strafausspruch erfolgreich. Es wurde neu verhandelt und das Landgericht hat den Angeklagten wiederum zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt und den Verfall auf 20.000 € reduziert.

Gegen diesen Strafausspruch haben die Staatsanwaltschaft und der Angeklagte erneut Revision eingelegt. Beide Rechtsmittel waren erfolglos.

#### Entscheidungsgründe:

Der Bundesgerichtshof hat sich inhaltlich fast ausschließlich mit der Revision der Staatsanwaltschaft auseinandergesetzt, die den Strafausspruch angesichts des kaum wiedergutmachten Steuerschadens von 15 Mio. € als zu milde ansah. Er hat dabei ausführlich zur Strafzumessung bei einer Steuerhinterziehung Stellung genommen: Zunächst hat das Revisionsgericht nochmals die bekannten Grundsätze ausgeführt, dass die Strafzumessung originäre Aufgabe des Tatgerichtes und damit nur angreifbar sei, wenn die Erwägungen in sich fehlerhaft seien oder bei der Zumessung gegen anerkannte Strafzwecke oder gegen das Erfordernis eines gerechten Schuldausgleichs verstoßen werde.

Die Richter des Bundesgerichtshofes betonten sodann nochmals, dass gemäß § 46 StGB die persönliche Schuld des Täters die Grundlage der Strafzumessung bilden müsse. Bei der Abwägung der Umstände, die für und gegen den Täter sprechen, falle den „verschuldeten Auswirkungen der Tat“ (benannt in § 46 Abs. 2 S. 2 StGB) ein besonderes Gewicht zu. Die Höhe der verkürzten Steuern sei deshalb ein bestimmender Strafzumessungsgrund im Sinne des § 267 Abs. 3 S. 1 StPO sowohl für die Auswahl des richtigen Strafrahmens als auch für die konkrete Strafzumessung innerhalb dieses Rahmens.

Dennoch dürfe nicht allein die Höhe der Steuerverkürzung für die Bestimmung der Strafhöhe von Einzelstrafen maßgeblich sein. Für jede Einzelstrafe müssten die Kriterien nach § 46 StGB erfüllt sein und dürfe nicht einfach nur eine Strafe gestuft nach den Hinterziehungsbeträgen und damit schematisch festgelegt werden.

Bei Tatserien könne schon bei der Bemessung der Einzelstrafen der insgesamt verursachte Steuerschaden sowie ggf. ein systematisches Vorgehen mit einer besonders hohen, kriminellen Energie Einfluss nehmen. Solle im Übrigen bei einer Beihilfehandlung ein besonders schwerer Fall angenommen werden, komme es nicht auf die Einordnung der Haupttat als besonders schwerer Fall an, sondern auf die Beurteilung der Beihilfehandlung selbst, wobei natürlich die Haupttat zu berücksichtigen sei. Dies gelte auch bei der Prüfung, ob die Indizwirkung eines Regelbeispiels widerlegt sei. Diesen Anforderungen genüge die Strafzumessung durch das Landgericht.

#### Praxishinweis:

Das mit der erneuten Entscheidung des Bundesgerichtshofes rechtskräftig gewordene Urteil ist angesichts der hohen Hinterziehungssumme im zweistelligen Millionenbereich ohne nennenswerte Schadenswiedergutmachung und der durchaus hohen kriminellen Energie dieses rein auf illegale Geschäftstätigkeit ausgelegten „Hinterziehungsmodells“ als noch relativ milde zu bezeichnen. Der Angeklagte konnte zwar nur wegen Beihilfe verurteilt werden, ihm kam aber dennoch eine zentrale Position in der Aufgabenverteilung innerhalb der Bande zu. Er war vor Ort und organisierte und überwachte alle wesentlichen Handlungsbestandteile. Keinesfalls hat er nur einen untergeordneten Tatbeitrag geleistet. Als Mittäter konnte er im Ergebnis aus Rechtsgründen nicht verurteilt werden, weil ihn keine Steuererklärungspflichten traf.

Erfreulich ist vor diesem Hintergrund, dass der Bundesgerichtshof die Strafhöhe akzeptiert und in der vorliegenden Entscheidung vielmehr betont hat, dass auch bei der Steuerhinterziehung eine schematische, rein mathematische Strafzumessung nur orientiert an der Höhe des verkürzten Steuerschadens unterbleiben muss. Strafmaßtabellen, wie sie immer wieder von Straf- und Bußgeldstellen in den verschiedenen Formen (beispielsweise „Leise-Tabelle“ etc.) verwendet werden, können vielleicht einen ersten Ansatzpunkt für die Strafzumessung bilden. Es sind dann aber immer – letztlich vollkommen losgelöst von den dort vorgegebenen Werten – die Besonderheiten des Einzelfalles zu erfassen und ausreichend zu würdigen. Jedes andere Vorgehen verstößt gegen die elementaren

Grundsätze der Strafzumessung gemäß § 46 StGB.

Der Berater sollte sich deshalb gegen eine rein tabellenmäßige Strafzumessung für den Mandanten wehren und versuchen, eine individuelle Betrachtung unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Falles zu erreichen. Erheblich auswirken mit deutlichen Abschlägen müssen sich beispielsweise ein Geständnis, eine Mitwirkung an der Aufklärung, eine Unvorbelastetheit des Mandanten, eine Schadenswiedergutmachung. Dies gilt ebenso gut für die Verhandlung der Höhe einer Geldauflage, für die oftmals die gleichen „Tabellen“ zur Berechnung herangezogen werden. Es lohnt sich, die §§ 46, 46a StGB in jedem Fall vor Verhandlungen über die Strafzumessung zu lesen und sich zu überlegen, welche konkreten Merkmale für den Mandanten sprechen. Eine Rolle spielen können beispielsweise auch die Beweggründe des Mandanten für die Tatbegehung wie eine besondere wirtschaftliche Drucksituation, die erfolgreiche Durchführung eines Täter-Opfer-Ausgleiches, das Vorleben vor der Tat wie die bisherige „steuerliche Lebensleistung“ sowie die sonstigen persönlichen Verhältnisse. Es lassen sich in jedem Fall individuelle strafmildernde Gesichtspunkte herausarbeiten, die für die Strafzumessung bedeutsam sind und von denen im strafrechtlichen Abschlussbericht des Strafsachenfinanzamtes (so genannter „Rotbericht“) oftmals kein Wort steht. Die dortigen Ausführungen zu den Strafmilderungsgründen sind nicht selten äußerst knapp. Hier liegt also in fast jedem Fall noch Potenzial, um mit vernünftigen Sachargumenten eine strafrechtlich (und damit meistens auch wirtschaftlich) bessere Lösung für den Mandanten zu erreichen. 

#### Autoren:

*Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.*

59065 Hamm, Südring 14,  
Tel.: 0 23 81 92 07 60;  
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,  
Tel.: 02 51 133 226 0;  
www.minoggio.de