

Protokoll zum
147. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 21.04.2017^{1*}

Dr. Franziska Peters
Richterin am Finanzgericht Münster

„Steuerlicher Rechtsschutz bei parallelem Strafverfahren“

* Dipl.-Jur. Vanessa Y. Olshagen, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

A.	Einleitung.....	3
B.	Beispielfall.....	4
C.	Grundlagen.....	4
I.	Gegenüberstellung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren	4
II.	Verhältnis der Verfahren.....	5
D.	Einleitung des Steuerstrafverfahrens	6
I.	Voraussetzung des Anfangsverdachts	6
II.	Legalitätsprinzip	7
III.	Rechtsform und Rechtsfolgen der Verfahrenseinleitung	7
IV.	Ablauf der Betriebsprüfung.....	8
V.	Summarische Risikoprüfung.....	9
VI.	Prüfung des subjektiven Tatbestands.....	9
VII.	Vorschlag kooperativer „Vorermittlungen“	10
E.	Beweisverwertungsverbote.....	12
I.	Materiell-rechtliches Beweisverwertungsverbot.....	12
II.	Formelles Beweisverwertungsverbot.....	13
1.	Beispielfall Datenzugriff.....	14
2.	Beispielfall „Steuer-CD“	15
3.	Abwandlung des Beispielfalls.....	16
F.	Aussetzung des Strafverfahrens.....	17
I.	Vorfragenkompetenz der Strafgerichte	17
II.	Lösungsmöglichkeiten	17
1.	Aussetzungspflicht bei „schwierigen“ Rechtsfragen.....	18
2.	Aussetzungspflicht bei „hybriden“ Rechtsfragen.....	18
G.	Schluss	19

A. Einleitung

Herr Prof. Dr. Roman Seer begrüßt die zahlreichen Teilnehmer des 147. Bochumer Steuerseminars und stellt die Referentin *Frau Dr. Franziska Peters* vor. *Dr. Peters* hat bei *Herrn Prof. Dr. Rainer Hüttemann* promoviert und war anschließend bei *Flick Gocke Schaumburg* tätig, bevor der Wechsel zum Finanzgericht Münster folgte. Dabei hebt *Prof. Seer* besonders hervor, dass *Dr. Peters* das Steuerberaterexamen abgelegt hat. Anschließend übergibt er das Wort an *Dr. Peters*.

Zu Beginn ihres Vortrags weist *Dr. Peters* darauf hin, dass der Schwerpunkt ihres heutigen Vortrags nicht auf der Summarischen Risikoprüfung liege, sondern weiter angelegt sei. Im folgenden Vortrag „Steuerlicher Rechtsschutz bei parallelem Strafverfahren“ werde sie auf verschiedene Problemstellungen eingehen, die sich im Besteuerungsverfahren ergeben würden, wenn parallel ein Steuerstrafverfahren stattfinde. Zunächst erläutert *Dr. Peters* dazu aber, aus welchen Gründen sie sich als Finanzrichterin mit dem Strafrecht beschäftigt. Die Bedeutung steuerstrafrechtlicher Fragestellungen nehme im Besteuerungsverfahren immer mehr zu. Am Finanzgericht Münster gebe es zwar keine festen Zahlen, aber es bestünde der Eindruck, dass nahezu jeder zweite Betriebsprüfungsfall von einem Steuerstrafverfahren begleitet werde. Hinzu kämen noch die Fälle, die sich aus einem Steuerstrafverfahren heraus entwickelt hätten. *Dr. Peters* gibt zu bedenken, dass am Finanzgericht Münster 30 Prozent der Klageverfahren solche nach einer Betriebsprüfung seien. Dies sei somit schon ein erheblicher Anteil, wo das Steuerstrafrecht mitbedacht werden müsse. Diese anhaltende Bedeutung der steuerstrafrechtlichen Fragestellungen im Besteuerungsverfahren könne man auch in den aktuellen Zahlen erkennen, die in der Statistik des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht seien: Im Jahr 2015 seien bundesweit 16.373 Steuerstrafverfahren eingeleitet worden.² Da die Anzahl der Strafverfahren im Jahr 2014 bei 16.759 gelegen habe, seien die Zahlen zum Vorjahr stabil geblieben. Allerdings sei die Zahl in 2014 verfahrensmäßig stark angestiegen. Die Gründe dafür seien vom Bundesfinanzministerium nicht mitgeteilt worden. Es könne aber an der Reformierung der Selbstanzeige gelegen haben. Ihrer Ansicht nach trage dazu auch bei, dass die Tendenzen zur Selbstveranlagung sich immer mehr verstärkten, wie aktuell durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Dazu erfolge in immer mehr Fällen die erstmalige Sachverhaltsüberprüfung erst im Nachhinein, in den allermeisten Fällen im Rahmen einer Betriebsprüfung oder im Einzelfall in einem Ein-

² Monatsbericht des BMF v. 21.11.2016.

spruchsverfahren. Damit gehe eine immer weitergehende Verlagerung der Verantwortlichkeit für die Sachverhaltsaufklärung zu Lasten des Steuerpflichtigen einher.

B. Beispielfall

Dr. Peters möchte die in ihrem Vortrag zu behandelnde Problematik von parallelem Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren anhand eines typischen Falls als Beispiel einläuten. Dafür soll angenommen werden, dass sich in einem Eiscafé in Münster die Betriebsprüfung für die Jahre 2012 bis 2015 anmelde. Der erscheinende Prüfer sei dabei technisch ausgestattet, sodass er die gesamten digitalen Buchführungsdaten in sein IDEA-Programm einlese und eine Summarische Risikoprüfung durchführe. Dadurch verschaffe er sich einen Überblick über die Risikoparameter in diesem Betrieb. Anschließend werde in die Prüfung eingestiegen, wobei weitere Daten wie etwaige Vertragsunterlagen angefordert würden. Auch aufgrund von Auffälligkeiten bei der summarischen Risikoprüfung komme der Betriebsprüfer zu dem Schluss, dass er Mehrergebnisse in diesem Eiscafé in Form von nicht erklärten Betriebseinnahmen vermute. Daraufhin unterbreche der Betriebsprüfer die Prüfung. Dazu erläutert *Dr. Peters*, dass eine solche Unterbrechung bedeute, dass der Steuerfahndungsprüfer eingeschaltet werde. Der Eiscafé-Unternehmer befinde sich somit in der Situation, sowohl die Betriebsprüfung als auch die Steuerfahndungsprüfung im Haus zu haben, die beide mit ihren jeweiligen Anfragen und Verprobungs- und Kalkulationsmethoden auf ihn zukämen. Viele der Betriebsprüfungsfälle, die vor Gericht kämen, hätten genau diesen exemplarisch dargestellten Hintergrund.

C. Grundlagen

An den typischen Beispielfall anknüpfend möchte *Dr. Peters* darlegen, welche Bedeutung es für den Eiscafé-Unternehmer habe, wenn er parallel mit dem Besteuerungs- und dem Steuerstrafverfahren zu tun habe. Dazu erläutert sie in welchem Verhältnis die beiden Verfahren zueinanderstehen, was sie prägt und welches Ziel sie verfolgen.

I. Gegenüberstellung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren

Dr. Peters erläutert, dass das Besteuerungsverfahren den staatlichen Steueranspruch erheben, festsetzen und vollstrecken wolle, in dem sich das Finanzamt auch einen eigenen Titel schaffen könne. Die Zuständigkeit liege in diesem Verfahren bei dem Finanzamt und dem Finanzgericht. Das Ziel des Besteuerungsverfahrens sei die Ermittlung und Festsetzung der materiell-rechtlich zutreffenden Steuer. Demgegenüber verfolge das Steuerstrafverfahren das Ziel Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten zu ermitteln und zu ahnden. Die Vielfalt an beteiligten Behörden sei in diesem Verfahren größer. Dazu zählten die Steuerfahndung und die Straf- und Buß-

geldsachenstelle; gegen Ende könnten die Staatsanwaltschaft, das Amtsgericht und das Landgericht bis zum Bundesgerichtshof zuständig sein. Das Ziel hier sei dann die Feststellung des objektiven und subjektiven Tatbestands einer Steuerhinterziehung. Sowohl das Besteuerungs- als auch das Steuerstrafverfahren seien vom Amtsermittlungsgrundsatz geprägt, jedoch in unterschiedlichen Ausprägungen. Im Besteuerungsverfahren werde der Amtsermittlungsgrundsatz von den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen begrenzt. Im Steuerstrafverfahren gelte demgegenüber der nemo-tenetur-Grundsatz und daraus folge ein Aussageverweigerungsrecht und somit genau das Gegenteil der steuerlichen Mitwirkungspflichten. Daneben gelte im Besteuerungsverfahren das Kooperationsprinzip, sodass beide Seiten im Verfahren dafür verantwortlich seien, den Besteuerungssachverhalt zu ermitteln. Ebenso gälten in diesem Verfahren allgemeine Beweislastgrundsätze und die Verfahrensordnung der Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, im Steuerstrafverfahren hingegen der Grundsatz „in dubio pro reo“ und im Wesentlichen die Verfahrensordnung der Strafprozessordnung.

II. Verhältnis der Verfahren

Um das Verhältnis beider Verfahren näher zu beleuchten, geht *Dr. Peters* auf § 393 AO ein. Dies sei die Schlüsselvorschrift, die regle in welchem Verhältnis die beiden Verfahren zueinander stehen. Nach dieser Vorschrift richteten sich die Rechte und Pflichten der Beteiligten nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften. In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs werde § 393 AO so gelesen, dass das Besteuerungs- und das Steuerstrafverfahren zwei selbständige, voneinander unabhängige und gleichrangige Verfahren seien.³ *Dr. Peters* erklärt, dass das einerseits bedeute, dass ein Freispruch im Steuerstrafverfahren das Finanzgericht nicht hindere, aufgrund eigener Feststellungen zu einer Steuerhinterziehung zu gelangen.⁴ Das könne beispielsweise bei der verlängerten Festsetzungsfrist oder aber bei der Festsetzung von Hinterziehungszinsen von Bedeutung sein. Umgekehrt würden die Strafgerichte nicht durch die rechtliche Würdigung des Finanzgerichts eines bestimmten Falls als nicht steuerbar oder steuerpflichtig davon abgehalten, ihrerseits zu einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung zu gelangen.⁵ *Dr. Peters* weist daraufhin, dass aber auch das Besteuerungsverfahren auf den nemo-tenetur-Grundsatz des Steuerstrafverfahrens durch das Zwangsvollstreckungsverbot gem. § 393 Ab-

³ BFH v. 19.10.2005 – X B 88/05, BFH/NV 2006, 15.

⁴ BFH v. 17.03.2010 – X B 120/09, BFH/NV 2010, 1240.

⁵ BFH v. 17.03.2010 – X B 120/09, BFH/NV 2010, 1240; BFH v. 24.05.2013 – VII B 163/12, BFH/NV 2013, 1615.

satz 1 Satz 2 und 3 AO Rücksicht nehme, denn steuerliche Mitwirkungspflichten dürften nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens nicht mehr mit Zwangsmitteln im Sinne von § 328 AO durchgesetzt werden.

Auf den Beispielsfall bezogen bedeute das für den Eiscafé-Besitzer, dass wenn der Betriebsprüfer nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens Vertragsunterlagen oder weitere Kontenunterlagen vorgelegt haben möchte, könne er diese anfordern und der Eiscafé-Besitzer sei dann zur Vorlage verpflichtet. Allerdings dürfe er nicht mehr unter Androhung von Zwangsgeld zwangsweise dazu angehalten werden. Jedoch stellt *Dr. Peters* in Frage, inwieweit das tatsächlich helfe, da jede Verletzung von steuerlichen Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren dazu führe, dass der Amtsermittlungsgrundsatz und die sich daraus ergebenden Pflichten der Sachverhaltsaufklärung von Amts wegen sich reduzierten. Dadurch würde der Sachverhalt aufgrund von Wahrscheinlichkeitserwägungen festgestellt werden können, was insbesondere die Schätzungsbefugnis des Finanzamts bedeute. *Dr. Peters* hält fest, dass somit für den Steuerpflichtigen dieser Konflikt im Raum stehe, sich durch die Vorlage von Unterlagen im Strafverfahren selbst zu belasten oder bei der Nichtvorlage eine im Zweifelsfall hohe Schätzung zu akzeptieren. Letzteres könne eine vergleichbare Zwangswirkung wie die Androhung von Zwangsgeld haben. Dieser Konflikt lasse sich nur im Einzelfall darüber lösen, dass für den jeweiligen Mandanten das kleinere Übel in Anbetracht einer möglichen Schätzung im Besteuerungsverfahren gewählt werde. Diese Sichtweise habe der Bundesfinanzhof immer wieder bestätigt und dabei betont, dass eine Schätzung kein Zwangsmittel darstelle. Die Schätzung sei nur Grundlage für einen Steuerbescheid und dieser sei kein Zwangsmittel. Er werde nur seinerseits mit Zwangsmitteln durchgesetzt.⁶ *Dr. Peters* gibt zu bedenken, dass nichtsdestotrotz wohl klar sei, welche Druck- und Zwangswirkung eine Schätzung im Besteuerungsverfahren haben könne.

D. Einleitung des Steuerstrafverfahrens

Dr. Peters geht zu der Frage über, wann ein Steuerstrafverfahren aus dem Besteuerungsverfahren heraus eingeleitet wird. Das Stichwort laute hier „Anfangsverdacht“.

I. Voraussetzung des Anfangsverdachts

Dr. Peters erläutert, dass das Bestehen eines strafrechtlichen Anfangsverdachts die Voraussetzung für die Einleitung des Steuerstrafverfahrens sei. In § 152 Absatz 2 StPO sei dieser als „zu-

⁶ BFH v. 19.10.2005 – X B 88/05, BFH/NV 2006, 15.

reichende tatsächliche Anhaltspunkte“ – im Fall des Steuerstrafverfahrens für das Bestehen einer Steuerstraftat – definiert. Weiter führt *Dr. Peters* aus, dass für den strafrechtlichen Anfangsverdacht konkrete Tatsachen vorliegen müssten. Dafür reichten eben keine vagen Anhaltspunkte, keine statistisch gewonnenen Erkenntnisse oder bloße Vermutungen und vor allem keine abweichende Rechtsauffassung aus. Als Gegenfrage bei der Prüfung eines Anfangsverdachts sei immer zu fragen, ob ein rechtmäßiges Alternativverhalten bestanden habe, d.h. ob eine genauso gute Erklärung bei einem bestimmten auffälligen Sachverhalt denkbar sei.

II. Legalitätsprinzip

Zum Legalitätsprinzip führt *Dr. Peters* auf den Beispielsfall bezogen aus, dass wenn der Betriebsprüfer der Auffassung sei, er habe konkrete Anhaltspunkte für eine vorsätzliche Einnahmenverkürzung und er daraufhin die Steuerfahndung einschalte, die ebenfalls zu dieser Schlussfolgerung gelange, bestehe kein Ermessen ein Steuerstrafverfahren einzuleiten, sondern aufgrund des Legalitätsprinzips – wie überall im Strafrecht – die Verpflichtung einzuschreiten. Allerdings sei ein Beurteilungsspielraum bei der Ausfüllung dieser unbestimmten Rechtsbegriffe der „zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkte“ gegeben. Der handelnde Betriebsprüfer stehe daher in einem Spannungsverhältnis, da er einerseits durch eine unberechtigte Verfahrenseinleitung den Steuerpflichtigen diskriminiere, andererseits eine verdeckte strafrechtliche Ermittlung unzulässig sei.

III. Rechtsform und Rechtsfolgen der Verfahrenseinleitung

Weiter führt *Dr. Peters* aus, dass wenn es dazu komme, dass das Steuerstrafverfahren eingeleitet werde, diese Verfahrenseinleitung als Realakt zu qualifizieren sei. Die Einleitung selbst liege in der einzelnen Ermittlungsmaßnahme. Im obigen Beispielsfall sei die Verfahrenseinleitung in der Durchsuchung zu sehen, die der Steuerfahnder im Rahmen seiner Fahndungsprüfung beginne. *Dr. Peters* hält fest, dass die Verfahrenseinleitung als Realakt unanfechtbar sei. Anfechtbar sei aber die einzelne strafrechtliche Ermittlungsmaßnahme wie beispielsweise die Durchsuchung. Inzident würde im Rahmen dessen auch überprüft werden, ob die Voraussetzungen für einen Anfangsverdacht vorgelegen hätten.

Als Rechtsfolgen der Einleitung des Steuerstrafverfahrens gingen insbesondere die Sperrwirkung für die Selbstanzeige und die Hemmung der steuerlichen Festsetzungsverjährung einher.

IV. Ablauf der Betriebsprüfung

Dr. Peters möchte darstellen, wie sich die Einleitung des Steuerstrafverfahrens aus der Betriebsprüfung heraus im Einzelnen abspiele. Der Ablauf sei in § 10 Absatz 1 BpO geregelt, welcher besagt:

Ergeben sich während einer Außenprüfung zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat (§ 152 Absatz 2 StPO), deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt, so ist die für die Bearbeitung dieser Straftat zuständige Stelle unverzüglich zu unterrichten. Dies gilt auch, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, dass ein Strafverfahren durchgeführt werden muss.

Dr. Peters stuft diese Wertung als eine Schwelle unter dem Anfangsverdacht – als möglichen Anfangsverdacht – ein. Aufgrund dieses „Störgefühls“ des Betriebsprüfers sei die Betriebsprüfung nach § 10 Absatz 1 BpO zu unterbrechen. Die Prüfung dürfe erst fortgesetzt werden, wenn entweder nach Rücksprache mit der Steuerfahndung oder der Bußgeldstrafsachenstelle kein Anfangsverdacht bestehe, sodass die Betriebsprüfung ohne die Steuerfahndung fortgesetzt werden könne oder aber bei Bejahung des Anfangsverdachts die Einleitung des Strafverfahrens dem Steuerpflichtigen mitgeteilt werde. Insbesondere bestehe eine Pflicht den Steuerpflichtigen darüber zu belehren, dass seine Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht mehr erzwungen werden könne.

Zu der in § 10 Absatz 1 BpO dargelegten Vorstellung des Gesetzgebers hakt *Prof. Seer* nach, ob der Gesetzgeber mit der den Betriebsprüfern auferlegten Pflicht der Unterrichtung selbst bei einer Möglichkeit für die Durchführung eines Strafverfahrens von den Betriebsprüfern nicht sogar etwas schlicht Unmögliches verlange. Seiner Ansicht nach könnten die Betriebsprüfer dies doch gar nicht erfüllen. *Prof. Seer* fragt sich deshalb, wie ein Betriebsprüfer damit umgehen solle. Er wundere sich darüber, dass seitens der Betriebsprüfer deshalb kein Aufschrei erfolgt sei, sondern jeder Betriebsprüfer es stattdessen „irgendwie mache“. Er spricht sich dafür aus, dass der Betriebsprüfer das Strafsachenfinanzamt einzuschalten habe, wenn ein Anfangsverdacht vorliege. Er gibt zu bedenken, dass dem wiederum entgegengehalten werden könne, dass der „normale“ Betriebsprüfer nicht wisse, wann ein Anfangsverdacht gegeben sei. *Dr. Peters* ergänzt, dass genau dieser Gedanke hinter der gesetzlichen Regelung stehe: Der Betriebsprüfer solle die sachnähere Stelle – Steuerfahndung oder BuStrA – ansprechen, die ihm dann sagen sollten, wie er weiter zu verfahren habe. *Prof. Seer* kritisiert jedoch, dass es schließlich noch den Dritten in dieser Situation gebe: den Steuerpflichtigen. Dieser wisse überhaupt nicht, weshalb der Betriebsprüfer innerhalb einer Betriebsprüfung weggehe. Er erachtet es als problematisch,

dass die Konturen durch die Erlasse so aufgeweicht würden, dass Unsicherheit entstehe. *Dr. Peters* stimmt zu, dass durch diese Erlasse eine Scheingenaugigkeit entstehe. Die Erlasse würden den Eindruck vermitteln, als könne der Betriebsprüfer so einfach den Anfangsverdacht bejahen oder ablehnen, dabei steckten hinter den einzelnen in den Erlassen aufgezählten Punkten so viele Unsicherheitsfaktoren wie zum Beispiel bei der Formulierung „unwesentliche Mehrergebnisse“ oder „gewichtige ungeklärte Differenzen nach Kalkulation oder Verprobung“.⁷ Es stelle sich hier schon die Frage, was denn als gewichtig anzusehen sei. *Dr. Peters* vermutet, dass es sich auch um gefühlte Ergebnisse oder aber im Einzelfall um einen gezielten Einsatz der Drohung mit der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens handeln könne, um bestimmte Ziele wie beispielsweise eine tatsächliche Verständigung zu erreichen.

V. Summarische Risikoprüfung

Dr. Peters geht sodann kurz auf die sogenannte Summarische Risikoprüfung ein. Laut einigen Vertretern der Finanzverwaltung sollen auch die Ergebnisse einer Summarischen Risikoprüfung zur Ermittlung einer vorsätzlichen Steuerverkürzung geeignet sein.⁸ Jedoch weist *Dr. Peters* darauf hin, dass die Summarische Risikoprüfung statistische Auffälligkeiten ermittle, § 152 Absatz 2 StPO jedoch „tatsächliche Anhaltspunkte“ verlange und statistische Erkenntnisse dafür eben gerade nicht ausreichen. *Dr. Peters* verweist auf einen Beitrag von *Herrn RiBFH Dr. Egmont Kulosa*, der es wie folgt formuliert habe: „Rechnerische oder grafische Ergebnisse stellen für sich genommen keine tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen dar.“⁹ Des Weiteren führt *Dr. Peters* an, dass höhere Darstellungsanforderungen im Strafurteil gälten, sodass eigentlich die gesamten Excel-Listen in den Urteilstatbestand aufgenommen werden müssten, um die Darstellungsanforderungen voll zu erfüllen.

VI. Prüfung des subjektiven Tatbestands

Um sich dem angeführten Problem weiter zu nähern, geht *Dr. Peters* auf den subjektiven Tatbestand ein. Eine sorgfältige Prüfung des Anfangsverdachts habe insbesondere bezüglich des subjektiven Tatbestands zu erfolgen. Insbesondere sei dies erforderlich, da die Steuerhinterziehung nach § 370 AO keine „überschießende Innentendenz“ enthalte, sondern bedingten Vorsatz genügen lasse, sodass keine Absicht zur Bereicherung erforderlich sei. *Dr. Peters* zeigt als mögliche

⁷ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 31.08.2009, BStBl. I 2009, 829.

⁸ Vgl. bspw. *Andreas Wähnert*, Interaktive Außenprüfung – Möglichkeiten der gemeinsamen Sachverhaltsaufklärung im digitalen Zeitalter, Stbg 2014, 20.

⁹ *Egmont Kulosa*, Mathematisch-statistische Schätzungsmethoden in der Betriebsprüfung, DB 2015, 1797 (1799).

chen Anhaltspunkt den AEAO Nr. 2 zu § 153 AO auf, der sich mit der Abgrenzung der Selbstanzeige und der Berichtigungserklärung beschäftige. Ihrer Ansicht nach könnten die dortigen Gedanken auch für andere Sachverhalte herangezogen werden, bei denen sich die Frage stelle, ob es sich um ein vorsätzliches oder unvorsätzliches Tun handle. AEAO Nr. 2 zu § 153 AO ginge davon aus, dass die Errichtung eines Tax-Compliance-Management-Systems gegen eine vorsätzliche Steuerverkürzung spreche. Zu den Tax-Compliance-Systemen wird aus dem Publikum ergänzt, dass ein Tax-Compliance-System bestenfalls daraus ausgerichtet sei, dass insgesamt keine Fehler in den Steuererklärungen seien, um sich dem Vorwurf einer Steuerhinterziehung zu entziehen; zumindest die Organe, die mit dem Vorwurf belastet werden würden. Das System schütze aber nicht davor, dass keine Steuerhinterziehung in Unternehmen erfolge, denn wenn Mitarbeiter bewusst dagegen verstießen, könne auch ein System davor nicht schützen. Zum einen müsse ein solches System ein lernendes System sein, zum anderen stelle sich die Frage, welche Mitwirkungspflichten bestünden. Es wird sich jedoch dafür ausgesprochen, dass es richtig sei, dass bei einer Einrichtung eines solchen Systems und ernsthaften Bemühungen, diese zumindest gute Verteidigungsargumente gegen die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens darstellen sollten. Daraufhin gibt *Dr. Peters* jedoch zu bedenken, dass ein solches System mit einem erheblichen Aufwand für ein Unternehmen verbunden sei und wirft die Frage auf, welches Unternehmen sich das System leisten könne. Aus dem Publikum wird entgegnet, dass zwar die erforderliche Aufsicht für ein solches System gewährleistet sein müsse, aber dass diese Anforderungen bei einem kleinen Eiscafé beispielsweise geringer als bei einem Großunternehmen seien. Auch *Prof. Seer* spricht sich bei der Compliance-Vermutung für eine branchenabhängige Anpassung aus. Zudem sei seiner Ansicht nach der Steuerberater ein wichtiger Compliance-Faktor. Darauf eingehend wird von einem Seminarteilnehmer gefordert, dass die steuerberatenden Berufe mehr eine überwachende Funktion einnehmen sollten, statt primär Steuersparmöglichkeiten aufzuzeigen. *Prof. Seer* kann sich durchaus vorstellen, dass es zukünftig in die Richtung gehe, dass es eine Art besondere Zertifizierung der Steuerberater für einen „Compliance-Kodex“ geben müsse. Aus dem Publikum wird eingebracht, dass aber nicht der Erlassgeber regeln solle, wie Compliance auszusehen habe. *Prof. Seer* hält es für naheliegend, dass es mittelbar zu einer solchen Regelung wie etwa durch einen IDW-Standard kommen werde. Letztlich wird seitens des Publikums festgehalten, dass ohne Aufstellung einer Kontrolle Compliance nicht mehr viel Wert sei.

VII. Vorschlag kooperativer „Vorermittlungen“

Als eine andere Möglichkeit, wie die handelnden Behörden konkret mit diesen Fällen des Anfangsverdachts umgehen könnten, stellt *Dr. Peters* Sachverhaltsermittlungen, die in einem Zwi-

schensbereich zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren vorzunehmen seien, vor. Dabei handle es sich um die sogenannten Vorermittlungen. Diese seien informatorische Maßnahmen zur Gewinnung von Erkenntnissen, ob ein Anfangsverdacht gegeben und ein Ermittlungsverfahren durchzuführen sei. *Dr. Peters* vertieft, dass es sich praktisch um Ermittlungsmaßnahmen im Besteuerungsverfahren mit uneingeschränkter Nutzung der Erkenntnismöglichkeiten des Besteuerungsverfahrens handle, aber eben schon mit strafrechtlicher Blickrichtung. Auf den Beispielsfall bezogen, wäre der Betriebsprüfer auf Auffälligkeiten im Rahmen seiner Verprobung gestoßen. Bevor er die Steuerfahndung einschalte, würde er nach den Gründen dafür suchen, indem er sein Verfahren unterbreche und auf den Steuerpflichtigen und seinen Berater zugehe. Er sollte nach dem Grund für die Auffälligkeiten fragen und auch sein strafrechtliches „Störgefühl“ darlegen, welches in die Richtung eines Anfangsverdachts für eine vorsätzliche Einnahmeverkürzung gehen könne. Anschließend solle er zunächst mit dem Berater versuchen, den Sachverhalt aufzuklären. Dies würde den Vorteil mit sich bringen, dass kein Strafverfahren eingeleitet werden würde und alle Ermittlungsmaßnahmen des Besteuerungsverfahrens greifen würden, einschließlich der Möglichkeit bei Nichtmitwirkung seitens des Steuerpflichtigen in Richtung Schätzung zu gehen. Ihr Vorschlag sei es daher, den Bereich der steuerlichen Ermittlung wirklich auszudehnen bis der erforderliche Grad der Sicherheit erlangt sei, dass ein Anfangsverdacht bestehe. Dies entspreche auch eher dem Besteuerungssystem, das auf Kooperation und Mitwirkung der Beteiligten angelegt sei. Sie schlägt vor, auf diese Weise den Beurteilungsspielraum des Betriebsprüfers auszuschöpfen und damit zumindest nicht vorschnell das Steuerstrafverfahren einzuleiten. Aus dem Publikum wird eingebracht, dass in der Praxis jedoch kein offenes Gespräch geführt werde, um nicht für mögliche Durchsuchungen vorzuwarnen. Ein anderer Seminarteilnehmer berichtet aus der Praxis, dass einige Betriebsprüfer versuchen würden, Vorermittlungen durchzuführen. Theoretisch sei das auch eine gute Idee, jedoch habe es praktisch fast die Wirkung wie die Einleitung des Steuerstrafverfahrens, da seitens der Steuerpflichtigen direkt „dicht gemacht“ werde.

Prof. Seer hält noch einmal klarstellend fest, dass das Gesetz die Einleitung bei einem Anfangsverdacht vorsehe. Hinsichtlich des Anfangsverdachts bestehe selbstverständlich ein Bewertungsspielraum. Er ist der Ansicht, dass man aus diesem Problem nicht herauskomme, egal wie viel man in das Gesetz hereinschreibe. Er spricht sich dagegen aus, die Schwelle noch weiter abzusenken. Er sei kritisch gegenüber den Erlassen, da er schon in § 10 Absatz 2 BpO eine Fehlsteuerung sehe, was durch den gleichlautenden Ländererlass auch nicht besser, sondern durch die vielen Spiegelstriche, die für einen Anfangsverdacht sprechen würden, sogar noch

schlimmer werde. Aus dem Publikum kommt die Anmerkung, dass ein Erlass auch immer ein Ausfluss einer unklaren Gesetzgebung sei. Daraufhin hakt *Prof. Seer* nach, wie es der Gesetzgeber aber sonst machen solle. Er gibt zu bedenken, dass man nur einen Vorwurf über das grundsätzliche Verhältnis von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren machen könne. Jedoch gebe es nun einmal diese „Klebesituation“ beider Verfahren, sodass sich die Frage stelle, wie damit umzugehen sei. § 393 AO stelle da seiner Ansicht nach einen Kompromiss dar. Das grundsätzliche Übel sei die Doppelzuständigkeit. Folglich müsse stattdessen eine ganz andere Zuständigkeitssituation geschaffen werden, in etwa durch Aufbau einer Guardia di Finanza, sodass ein Betriebsprüfer damit überhaupt nichts mehr zu tun habe. Letztlich hält *Prof. Seer* fest, dass es aber bei der gegebenen Verbindung beider Verfahren nun einmal schwierig sei.

E. Beweisverwertungsverbote

Dr. Peters stellt ihre Überlegungen zu den Beweisverwertungsverböten in steuerlicher Hinsicht vor. Es gelte der Grundsatz, dass kein allgemeines steuerrechtliches Verwertungsverbot aufgrund einer Verletzung von Verfahrensvorschriften oder einer Verletzung von steuerrechtlichen Pflichten bei der Informationsgewinnung bestehe. Das ginge sogar so weit, dass auch ein Verstoß gegen die Belehrungspflicht aus § 393 Absatz 1 Satz 4 AO bei der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens nicht zu einem steuerlichen Verwertungsverbot führe.¹⁰ Gleiches gelte für die Verletzung von Belehrungspflichten bei Benennungsvorlagen nach § 160 AO zu vermuteten straf- oder bußgeldbewehrten Vorteilszuwendungen.¹¹ Bei der Parallelität von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren sei die Frage nach einem Verwertungsverbot im Steuerstrafverfahren nach strafprozessualen und im Besteuerungsverfahren nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu beantworten.¹²

I. Materiell-rechtliches Beweisverwertungsverbot

Dr. Peters hält als Grundsatz fest, dass für das Strafrecht strafprozessuale Grundsätze, für das Steuerrecht steuerverfahrensrechtliche Grundsätze gälten. Im Einzelfall könnten im Besteuerungsverfahren materiell-rechtliche oder formelle Verwertungsverbote greifen. Ein materiell-rechtliches Beweisverwertungsverbot setze einen qualifizierten grundrechtsrelevanten Verfah-

¹⁰ BFH v. 08.01.2014 – X B 112, 113/13, BFH/NV 2014, 487.

¹¹ AEAO Nr. 1 zu § 160 AO.

¹² BFH v. 23.01.2002 – XI R 10, 11/01, BStBl. II 2002, 328.

rensverstoß, wie beispielsweise nach § 136a StPO verbotene Vernehmungsmethoden, voraus. Mit dem materiell-rechtlichen Verwertungsverbot ginge auch eine Fernwirkung einher.¹³

An die Ausführungen zum materiell-rechtlichen Beweisverwertungsverbot anknüpfend möchte *Prof. Seer* auf den Testkauf im Steuerrecht eingehen. Dazu stellt er zunächst die Problematik anhand einer Betriebsprüfung eines Dönerimbisses dar. Diese liege darin, dass ein Betriebsprüfer bei seinen Vorbereitungen etwas bei dem jeweiligen Unternehmen kaufe und sich dabei als ein Käufer ausbebe, obwohl er doch hoheitlich unterwegs sei, weil er beispielsweise den gekauften Döner auswiege. Das sei nach der Ansicht von *Prof. Seer* mindestens eine verdeckte Ermittlung. Jedoch gebe es in der Abgabenordnung keinen entsprechenden Ermittlungstatbestand. Demzufolge sei ein solcher Testkauf mangels gesetzlicher Grundlage unzulässig. *Dr. Peters* gibt jedoch zu bedenken, dass es sich hierbei wohl nicht um einen grundrechtsrelevanten Verstoß handle, der zu einem materiell-rechtlichen Verwertungsverbot führe. Ein Seminarteilnehmer bringt ein, dass auch ein einmaliger Kauf nicht repräsentativ sei, sodass die Problematik darüber gelöst werde. *Prof. Seer* betont jedoch noch einmal, dass er eine Eingriffsqualität in dem Testkauf sehe. Daher sehe er dies als eine Frage der Wesentlichkeitstheorie an und ohne gesetzliche Ermächtigungsgrundlage sei der Testkauf des Betriebsprüfers damit unzulässig. Ein Seminarteilnehmer schlägt § 88 AO als Ermächtigungsgrundlage vor. *Prof. Seer* entgegnet jedoch, dass § 88 AO zu unbestimmt und daher kein Eingriffstatbestand sei. Im Gegenteil besage § 88 AO sogar nur, dass von Amts wegen zu ermitteln sei, aber nicht wie zu ermitteln sei. Es bräuchte einen detaillierten Tatbestand. Aus dem Publikum wird daraufhin eingebracht, dass aus der Gesetzesbegründung zur neu eingeführten Kassennachschau in § 146b AO n.F. hervorgehe, dass davon auch Testkäufe abgedeckt sein sollten. Somit gebe es wohl doch eine Ermächtigungsgrundlage für die Testkäufe. Letztlich bleibe dann jedoch die Frage bestehen, warum sich die Erfassung der Testkäufe aus dem Wortlaut des § 146b AO nicht ergebe, wenn der Gesetzgeber es doch laut Gesetzesbegründung so gewollt habe.

II. Formelles Beweisverwertungsverbot

Dr. Peters klärt auf, dass häufiger als das Berufen auf ein materiell-rechtliches Verwertungsverbot hingegen das Berufen auf ein formelles Beweisverwertungsverbot in der Praxis vorkomme. Ein solches Beweisverwertungsverbot setze einen einfachen Verfahrensverstoß und, wenn es

¹³ BFH v. 04.10.2006 – VIII R 53/04, BStBl. II 2007, 227; BFH v. 15.04.2015 – VIII R 1/13, BFH wistra 2015, 479.

sich um einen Verwaltungsakt handle, auch die Anfechtung der Prüfungsmaßnahme bzw. die Feststellung der Rechtswidrigkeit gem. § 100 Absatz 1 Satz 4 FGO voraus. Zusätzlich gelte das „doppelte Anfechtungserfordernis“, sodass auch der auf der angefochtenen Maßnahme beruhende Steuerbescheid angefochten werden müsse. Nach der herrschenden Meinung gelte dieses Erfordernis sowohl für die Verletzung von steuerrechtlichen als auch strafprozessualen Verfahrensvorschriften.¹⁴ *Dr. Peters* sieht es als nicht ganz eindeutig an, wie sich § 393 Absatz 3 AO dazu verhalte. In dieser Vorschrift stehe nämlich, dass Erkenntnisse, die im Rahmen zulässiger strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen würden, im Besteuerungsverfahren verwertet werden dürften. Würde man dies unvoreingenommen lesen, bedeute das ihrer Ansicht nach, dass nicht im Rahmen ordnungsgemäßer Ermittlungen gewonnene Erkenntnisse nicht verwertet werden dürften. Die herrschende Meinung verstehe dies aber eben nicht so und leite hieraus kein Beweisverwertungsverbot ab. *Dr. Peters* hält fest, dass es für die Praxis wichtig mitzunehmen sei, dass bei der Annahme der Rechtswidrigkeit einer Ermittlungsmaßnahme eine Anfechtung erforderlich sei und bei erfolgreicher Anfechtung die entsprechenden Erkenntnisse für Besteuerungszwecke nicht verwertet werden dürften. Wenn die Ermittlungsmaßnahmen hingegen nicht angefochten würden, gelte diese Tatbestandswirkung und es greife daher kein formelles Beweisverwertungsverbot. In den Fällen, in denen die Maßnahmen keine Verwaltungsaktqualität hätten (wie beispielsweise der angesprochene Testkauf), werden diese – sofern keine Grundrechtswesentlichkeit vorliege – im Rahmen der Steuerfestsetzung überprüft. Ebenso verhalte es sich bei einem Verstoß gegen die strafprozessualen Vorschriften. Allerdings müssten diese vor den dann zuständigen ordentlichen Gerichten angefochten werden.

1. Beispielfall Datenzugriff

Zur Veranschaulichung zeigt *Dr. Peters* als Beispiel für ein Beweisverwertungsverbot folgenden Fall auf:

Im Rahmen der Betriebsprüfung bei Apothekerin C fordert der Prüfer C schriftlich auf, ihm Angaben über das von ihr verwendete EDV-gestützte Kassen- und Warenwirtschaftssystem zu machen und die entsprechenden Daten auf einem Datenträger zur Verfügung zu stellen. Er fordert C außerdem auf, ihm ihre privaten Kontenunterlagen und die ihres Ehemannes zu übergeben, um zu Verprobungszwecken eine Geldverkehrsrechnung erstellen zu können. C lehnt die Vorla-

¹⁴ Vgl. *Dirk Beyer*, Fallstrick vermeiden: Strafprozessuale Rechtsbehelfe zwecks Geltendmachung von Verwertungsverboten im Besteuerungsverfahren, NZWiSt 2016, 392.

ge der Daten ab. Daraufhin nimmt die Betriebsprüferin eine Hinzuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlags vor und das FA erlässt entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide. Erfolgsaussichten der finanzgerichtlichen Klage?

Dazu erläutert *Dr. Peters*, dass wenn der Betriebsprüfer die EDV-Daten für einen Datenzugriff nach § 147 Absatz 6 AO und die zur Verfügungstellung privater Kontenunterlagen beider Eheleute anfordere, müsse zwischen dem zulässigen Datenzugriff („digitale Betriebsprüfung“) und der Anforderung der Kontenunterlagen unterschieden werden. Wenn diese Kontenunterlagen eindeutig getrennt von den betrieblichen Konten seien, bestehe dafür steuerlich keine Aufbewahrungspflicht für private Kontenunterlagen. Dementsprechend bestehe auch keine Vorlagepflicht für diese Unterlagen. Wenn die Anforderung der Kontenunterlagen angefochten würde, diese jedoch dann zur Verhinderung einer Schätzung trotzdem vorgelegt würden, dürften bei erfolgreicher Anfechtung aus den privaten Kontenunterlagen keine Schlüsse gezogen werden. Die Kontenunterlagen dürften somit nicht zur Grundlage einer Schätzung werden oder sich auf die Höhe eines Sicherheitszuschlags auswirken.

2. Beispielfall „Steuer-CD“

Dr. Peters stellt eine weitere Konstellation als Beispielfall vor, bei der sich der Bundesfinanzhof dieses Mal mit Beweisverwertungsverböten beschäftigt habe:¹⁵

Das FA wertet eine „Steuer-CD“ aus und findet einzelne Vermögensstände eines auf den B lautenden Kontos in der Schweiz. Unterlagen zu Erträgen dieses Kontos werden nicht gefunden. Die Steuerfahndung fordert daraufhin den B auf, Erträgnisaufstellungen vorzulegen. B befürchtet, die Steuerfahndung würde bei Nichtvorlage der Unterlagen eine „Mondschtätzung“ vornehmen und reicht Erträgnisaufstellungen ein. Gegen die entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheide erhebt B Klage und macht geltend, dass die Erträgnisaufstellungen nicht hätten verwertet werden dürfen. Erfolgsaussichten der finanzgerichtlichen Klage?

Dr. Peters erläutert, dass der Bundesfinanzhof auf die Frage eines Verstoßes durch die Aufforderung und die Schätzung gegen das Zwangsmittelverbot aus § 393 Abs. 1 AO auf die ältere Rechtsprechung verwiesen habe. Demnach sei eine Schätzung kein Zwangsmittel im Sinne von

¹⁵ BFH v. 15.04.2015 – VIII R 1/13, BFH wistra 2015, 479.

§ 393 Abs. 1 AO.¹⁶ Weiter habe der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass der Steuerpflichtige nur seine steuerlichen Mitwirkungspflichten, die durch § 393 Abs. 1 AO nicht eingeschränkt würden, erfülle.¹⁷ Daher liege kein Beweisverwertungsverbot vor. Was in dieser Entscheidung hingegen keine Rolle gespielt habe und *Dr. Peters* wundert, sei, dass nicht das Veranlagungsfinanzamt, sondern die Steuerfahndung im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens die Unterlagen angefordert habe. Trotzdem sei in der Entscheidung für Besteuerungszwecke so getan worden, als hätte der Steuerpflichtige die Unterlagen in Erfüllung seiner steuerlichen Mitwirkungspflichten eingereicht. Dabei habe er sich in einem ganz anderen Verfahren bewegt. Auch *Prof. Seer* sieht die Doppelrolle der Steuerfahndung kritisch. Er folge der Ansicht von *Herrn Dr. Michael Streck* und den von ihm aufgestellten Vermutungsregeln dazu: Wenn die Steuerfahndung tätig werde und nicht deutlich mache, in welcher Funktion sie tätig sei, dann sei zu vermuten, dass sie sich im Strafverfahren bewege. Denn dies sei die Primäraufgabe der Steuerfahndung. Umgekehrt gelte die Vermutung bei Tätigwerden des Finanzamts für das Besteuerungsverfahren. Ihn störe an der Entscheidung, dass der Bundesfinanzhof gar kein Problembewusstsein dafür aufweise.

3. Abwandlung des Beispielsfalls

B reicht keine Ertragnisaufstellungen ein. Das Strafverfahren wird fortgesetzt. Das Festsetzungsamt schätzt auf der Grundlage der Vermögensstände Einkünfte aus Kapitalvermögen. B erhebt Klage gegen die entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheide und macht geltend, dass die Schätzung überhöht sei.

Kann der Berichterstatter den B mittels Ausschlussfrist nach § 79b Absatz 2 FGO zur Vorlage von Kontoauszügen und Ertragnisaufstellungen auffordern?

Mit der Abwandlung zum Beispielsfall möchte *Dr. Peters* darauf eingehen, welche Möglichkeiten das Gericht bei einer Klage gegen die Schätzung habe, um die vorgenommene Schätzung zu überprüfen. Dabei sehe sie für das Gericht auch nur die Möglichkeit die Ertragnisaufstellungen anzufordern, um die Schätzung belastbar zu verproben. Zu der Frage, ob das Gericht in so einer Situation der Parallelität von Steuerstrafverfahren und Besteuerungsverfahren noch Ausschlussfristen setzen dürfe, erläutert *Dr. Peters*, dass die einzige von ihr soweit gefundene Fundstelle in einer Kommentierung von einer Unvereinbarkeit einer Ausschlussfrist bis zum Abschluss des

¹⁶ BFH v. 19.10.2005 – X B 88/05, BFH/NV 2006, 15.

¹⁷ BFH v. 15.04.2015 – VIII R 1/13, BFH wistra 2015, 479.

parallelen Strafverfahrens mit dem nemo-tenetur-Grundsatz ausgehe.¹⁸ Damit bleibe es aber dabei, dass am Ende auch das Gericht schätzen müsse. *Dr. Peters* geht zur nächsten Frage über, ob bei der Schätzung eine Orientierung am oberen Schätzungsrahmen erfolge. Dazu erläutert sie, dass sich die Schätzung steuerrechtlich immer am oberen Rahmen orientieren dürfe, strafrechtlich jedoch nicht.

F. Aussetzung des Strafverfahrens

I. Vorfragenkompetenz der Strafgerichte

Dr. Peters hebt als gravierendsten Nachteil der Parallelität von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren das Risiko divergierender Entscheidungen zu Lasten des Steuerpflichtigen hervor. Hintergrund dafür sei eine Vorfragenkompetenz der Strafgerichte. Früher habe es eine Bindung der Strafgerichte an die finanzgerichtlichen Entscheidungen gegeben. Diese gebe es aus Gründen der Unabhängigkeit der Gerichte nicht mehr. Somit gebe es keine Bindung mehr zwischen den beiden Verfahren und eine uneingeschränkte Vorfragenkompetenz der Strafgerichte. Allenfalls erfolge eine informelle Zusammenarbeit zwischen den handelnden Behörden. Am Finanzgericht Münster werde beispielsweise ein Austausch mit der Staatsanwaltschaft versucht, wie in etwa sich die Zuständigkeiten gegenseitig mitzuteilen, sodass im Zweifel über den kurzen Dienstweg ausgetauscht werden könne, in welchem Verfahrensstadium sich das jeweilige Verfahren befinde.

II. Lösungsmöglichkeiten

Aus Sicht der Finanzgerichte sei die Lösungsmöglichkeit das Ruhen bzw. die Aussetzung des Strafverfahrens nach § 396 AO. *Dr. Peters* weist darauf hin, dass davon zwar in der Praxis nicht häufig Gebrauch gemacht werde, dies aber aus ihrer Sicht das beste Mittel zur Gewährleistung der Rechtsstaatlichkeit beider Verfahren durch den Vorrang der sachnäheren Instanz sei. Die Aussetzung des Strafverfahrens sei eine Ermessensentscheidung und auch wenn von dieser Ermessensentscheidung Gebrauch gemacht werde, gebe es immer noch keine Bindung. Allerdings stehe eine finanzgerichtliche Entscheidung im Raum, an der sich im Zweifel das Strafgericht orientieren werde, denn das Finanzgericht sei die sachnähere Instanz. Die herrschende Meinung in der Praxis und auch in der Kommentarliteratur beschränke die Nichtaussetzung nicht nur auf die Fälle der Sachverhaltsermittlung, sondern fasse es noch enger und sage, dass eine Aussetzung nur bei entscheidungserheblichen Rechtsfragen in Betracht komme. Aber selbst dann wür-

¹⁸ Vgl. Beermann/Gosch/Seipl, AO, § 393 Rz. 58.

de kein Anspruch auf Aussetzung bestehen, selbst bei schwierigen steuerlichen Fragen. Begründet werde dies mit dem strafrechtlichen Beschleunigungsgrundsatz und dem Risiko strafrechtlicher Verjährung. *Dr. Peters* kritisiert, dass es sich jedoch häufig nicht trennscharf abgrenzen lasse, ob es sich um eine Sachverhaltsermittlung handle oder ob es um eine Rechtsfrage gehe. Dieses Problem der Abgrenzung betreffe eine Vielzahl von Fragestellungen wie beispielsweise die Geeignetheit von Schätzungsmethoden, Fälle wirtschaftlicher Betrachtungsweise wie wirtschaftliches Eigentum und Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO. Dies seien alles Konstellationen, in denen die Sachverhaltswürdigung untrennbar mit den anzuwendenden Rechtsgrundsätzen verbunden sei. Deshalb spreche aus ihrer Sicht viel dafür, diesen Bereich zulässiger Konstellationen für eine Aussetzung des Strafverfahrens weiter zu fassen. Darüber hinaus spricht sie sich für die Aufstellung neuer Regeln aus, die sie als „Vorfahrtsregeln“ bezeichnet, nach denen das Besteuerungsverfahren zwingend Vorrang vor dem Steuerstrafverfahren habe.

1. Aussetzungspflicht bei „schwierigen“ Rechtsfragen

Dr. Peters befürwortet eine Aussetzungspflicht bei „schwierigen“ Rechtsfragen, womit folgendes erfasst sein sollte:

- Umstrittene Rechtsfragen, die nicht höchstrichterlich entschieden seien;
- Rechtsfragen, bei denen Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig seien;
- Rechtsfragen, zu denen es divergierende Entscheidungen der Finanzgerichte gebe;
- Rechtsfragen, zu denen es divergierende Verwaltungsanweisungen gebe;
- Rechtsfragen, zu denen es Nichtanwendungserlasse der Finanzverwaltung gebe;
- Rechtsfragen, bei denen die Frage im Raum stehe, ob eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht oder den Europäischen Gerichtshof in Betracht komme;
- solche Fälle, bei denen das Finanzamt oder Finanzgericht wegen ernstlicher Zweifel in materiell-steuerrechtlicher Hinsicht ausgesetzt habe.

2. Aussetzungspflicht bei „hybriden“ Rechtsfragen

Daneben solle eine Aussetzungspflicht bei „hybriden“ Sachverhaltsfragen, die untrennbar mit einer Rechtsfrage verbunden seien, erfolgen:

- Bei komplexen wirtschaftliche Zusammenhängen wie z.B. Konzernstrukturen, Organschaft oder Finanzinstrumenten;
- „Modellhaften Gestaltungen“;
- der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 39 Absatz 2 Nr. 1 Satz 1, § 41 Absatz 2, § 42 AO);

- komplexen Schätzungsfällen (bspw. Geeignetheit einer Schätzungsmethode oder Reichweite einer Summarischen Risikoprüfung).

Allerdings solle bei Vorrang des Beschleunigungsgebots wegen (drohender) Haft oder des Vorrangs des nemo-tenetur-Grundsatzes eine uneingeschränkte Vorfragenkompetenz der Strafgerichte bestehen, sodass keine Ausforschung durch steuerliche Ermittlungsmaßnahmen und keine „Druck-Schätzung“ erfolge.

Als Konsequenz der Aussetzung des Strafverfahrens für das Gericht folgert *Dr. Peters* ein „Beschleunigungsgebot“ im finanzgerichtlichen Verfahren. Dies bedeute, dass die Finanzgerichte schnell arbeiten müssten, in etwa vergleichbar mit dem Verfahren der Aussetzung der Vollziehung.

G. Schluss

Abschließend fasst *Dr. Peters* zusammen, dass das Besteuerungs- und das Steuerstrafverfahren zwei voneinander unabhängige Verfahren seien, die gleichrangig nebeneinanderstünden. Bei der Prüfung eines strafrechtlichen Anfangsverdachts seien in Grenzfällen kooperative Vorermittlungen anzustellen. Weiter führt sie aus, dass kein allgemeines steuerrechtliches Verwertungsverbot aufgrund einer Verletzung von Verfahrensvorschriften bestehe. Ihr abschließender Appell sei, dass das Risiko divergierender Entscheidungen durch Aussetzung des Strafverfahrens auch bei „hybriden“ Sachverhaltsfragen verringert werde.

Zu guter Letzt stimmt *Prof. Seer* den Ausführungen von *Dr. Peters* zu ihrer Lösung in Form einer sauberen Trennung zu und hält noch einmal fest, dass der Vortrag – insbesondere die Beweisverwertungsverbote – hochspannend gewesen sei. Bevor *Prof. Seer* das heutige Seminar beendet und sich bei *Dr. Peters* und allen Seminarteilnehmer bedankt, lädt er zum 148. Bochumer Steuerseminar am 13. Oktober 2017 ein, bei dem *Herr Prof. Dr. Gerhard Vorwold* zum Thema „Das Dilemma der ‚Steuer-Kleinstateerei‘ – Alternativkonzept zur Besteuerung multinationaler Unternehmen“ referieren werde.