



## ZUM STEUER- UND WIRTSCHAFTSSTRAFRECHT

### I. BGH, Innergemeinschaftliche Lieferungen und Unternehmerbegriff

Europarechtliche Vorschriften berühren vermehrt auch die Rechtsprechung in Steuerstrafsachen. Von großer Aufmerksamkeit verfolgt wurde zunächst die Vorlage des Bundesgerichtshofes an den EuGH zur Frage einer missbräuchlichen Berufung auf das Gemeinschaftsrecht in Fällen des kollusiven Zusammenwirkens bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. Ausgangspunkt war eine Kehrtwende der finanzgerichtlichen Rechtsprechung Ende des Jahres 2007:

Der Bundesfinanzhof (BFH, Urt. v. 6.12.2007 – V R 59/03) hatte nach Aufsehen erregenden Entscheidungen

des EuGH vom 27.9.2007 (Az: C-409/04; C-146/05 und C-184/05) entschieden, dass der Buch- und Belegnachweis nicht mehr materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen ist. Der Buch- und Belegnachweis wurde damit zum bloßen Beweismittel und hat seither – vergleichbar mit der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO) oder der Empfängerbenennung (§ 160 AO) – steuerstrafrechtlich keine Bedeutung mehr.

### Kollusives Zusammenwirken ...

Der für Steuerstrafsachen zuständige erste Strafsenat des Bundesgerichtshofes hat in der Folge (Urt. v. 20.11.2008 – 1 StR 354/08) ebenfalls seine bisherige Rechtsprechung zum Buch- und Belegnachweis als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung angesichts der vorgenannten Rechtsprechung des EuGH und des BFH ausdrücklich aufgegeben. Jedoch erfolgte diese Rechtsprechung mit einer Einschränkung: im Falle eines kollusiven Handelns von Lieferant und Warenempfänger in der Absicht, die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland zu umgehen, sind die Voraussetzung des § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG nicht als erfüllt anzusehen. Folglich ist die Lieferung für den inländischen Unternehmer nicht nach §§ 4 Nr. 1b UStG, 6 UStG von der Umsatzsteuer befreit und der Lieferant damit wegen Steuerhinterziehung strafbar. Mit seiner Entscheidung bestätigte der Bundesgerichtshof ein erstinstanzliches Urteil, bei dem der Täter wegen gezielten Missbrauchs unionsrechtlicher Regeln und einer damit einhergehenden Versagung der Steuerbefreiung wegen Steuerhinterziehung verurteilt worden war.

Im vorläufigen Rechtsschutzverfahren wurde jedoch in derselben Sache mit Blick auf das Europarecht die Aussetzung der Vollziehung gewährt (FG Baden-Württemberg, Beschl. v. 11.3.2009 – IV 4305/08) und diese Entscheidung durch den Bundesfinanzhof bestätigt (BFH, Beschl. v. 29.7.2009 – XI B 24/09). Im parallel hierzu verlaufenden Strafvollstreckungsverfahren hatte das Bundesverfassungsgericht wegen verfassungsrechtlicher Bedenken den Vollzug der Freiheitsstrafe bis zu einer abschließenden Klärung ausgesetzt (BVerfG, Beschl. v. 23.7.2009 – 2 BvR 542/09).

Ende des Jahres 2010 bestätigte der EuGH (Urt. v. 7.12.2010 – C 285/09) die Rechtsansicht des BGH, wonach die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen bei bewusstem Ermöglichen von Steuerhinterziehung im EU-Ausland durch kollusives Zusammenwirken der Beteiligten entfällt. Der EuGH begründet seine Entscheidung mit dem Schutzzgedanken für das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Das Unionsrecht verwehre es den Mitgliedsstaaten nicht, die Ausstellung unrichtiger Rechnungen als Steuerhinterziehung anzusehen und in diesem Fall die Befreiung zu verweigern. Dieser Möglichkeit einer Verweigerung der Steuerbefreiung durch den Mitgliedstaat stehen nach Ansicht des EuGH auch nicht die Grundsätze der Territorialität und Neutralität der Mehrwertsteuer, der Rechtssicherheit oder des Vertrauensschutzes entgegen.

### ... als Ausnahme bestätigt

Für die steuerliche Praxis ist entscheidend darauf abzustellen, dass sich die Entscheidung des EuGH nur auf den Fall eindeutig nachweisbaren kollusi-

## INHALT

### I.

BGH, Innergemeinschaftliche Lieferungen und Unternehmerbegriff

### II.

Sind Strafverteidigerkosten als Werbungskosten abzugsfähig?

### III.

Der Staatsanwalt klingelt beim Steuerberater

### Ihre Ansprechpartner:

RA Prof. Dr. Jürgen Meyer  
RA Konrad Menz  
RA Oliver Bauer  
RA Ralph E. Walker  
RA Andreas Dippe  
RA Oskar Gostomski

### Themenvorschau:

- Strafbare Beihilfe durch den Berater
- Verfassungsmäßigkeit der Untreue
- Neues zum PKW-Handel in der EU



von Zusammenwirkens mittels Scheinrechnungen bezieht. Hervorzuheben bleibt, dass es auch künftig keinesfalls ausreichend für eine Versagung der Steuerbefreiung ist, wenn diese allein auf Mängel im Buch- und Belegwesen gestützt wird, für die es eine Vielzahl anderer Gründe geben kann und die deshalb noch nicht geeignet sind, ein vorsätzliches Handeln zu belegen.

Für die steuerstrafrechtliche Praxis wird der Maßstab noch strenger anzulegen sein. Ungeachtet einer möglicherweise zu versagenden Steuerbefreiung wird das Vorliegen einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung nur dann zu bejahen sein, wenn ein evidenter Fall kollusiven Zusammenwirkens gegeben ist, wie dies in der Entscheidung des EuGH der Fall war. Die gängige Praxis der Strafverfolgungsbehörden, einen Vorsatz über die Erwägung zu konstruieren, der Steuerpflichtige habe aufgrund bestimmter Umstände – beispielsweise des Auseinanderfallens von Besteller und Abholer der Lieferung – erkennen können, dass der Empfänger steuerunehrlich handelt und folglich eine Steuerverkürzung billigt, kann auf die Entscheidung des EuGH vom 07.12.2010 gerade nicht gestützt werden.

### **Keine Unternehmer-eigenschaft bei betrügerischem Handeln**

Der BGH sieht sich durch die Entscheidung des EuGH in jedem Falle in seiner Sichtweise und seinem Verständnis der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen bestätigt. In seiner Entscheidung zum Unternehmerbegriff (BGH, Beschl. v. 8.2.2011 – 1 StR 24/10) führt er aus, dass sein Verständnis vom Unternehmerbegriff auch im Einklang mit der Auslegung des § 15 UStG in gemeinschaftsrechtlichem Verständnis steht. Die 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern solle auch das Ziel fördern, Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und damit vergleichbare sonstige Missbräuche zu bekämpfen. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug

und mit ihr die Unternehmer-eigenschaft entfalle demnach, wenn der Anspruch in betrügerischer Weise geltend gemacht werde, da eine betrügerische oder sonst missbräuchliche Berufung auf Gemeinschaftsrecht verboten sei. Sowohl für Fälle innergemeinschaftlicher Lieferungen wie auch bei inländischen Fakturierungsketten gilt es deshalb, verstärkt ein Augenmerk auf die europarechtlichen Bestimmungen zu legen. Im Falle eines Steuerstrafverfahrens gilt dies sowohl für den Steuerberater als auch für den Strafverteidiger.

Für europarechtlich Interessierte darf hierzu auf den nunmehr in 3. Auflage (2011) erschienenen Großkommentar zur EU-Grundrechtecharta verwiesen werden. Darin wird die am 01.12.2009 in Form der „Straßburger Fassung“ vom 12.12.2007 in Kraft getretene und 54 Artikel umfassende Charta der Grundrechte der Europäischen Union ausführlich in allen Facetten beleuchtet und Zusammenhänge einschließlich neuester Rechtsprechung tiefgründig dargestellt. Für die Strafrechtspraxis sind die Justiziellen Rechte der Artikel 47-50 von besonderer Bedeutung. Dem Herausgeber des Kommentars und Partner unserer Kanzlei, Prof. Dr. Jürgen Meyer, bescheinigt Prof. Dr. Thomas Oppermann in seiner Rezension, dass es sich bei dem „Meyer-Großkommentar“ um das erste Werk handeln dürfte, „zu dem Praxis und Wissenschaft greifen, wenn es um eine vertiefte Prüfung der Inhalte der Charta geht.“

### **II. Sind Strafverteidigerkosten als Werbungskosten abzugsfähig?**

Viele Mandanten, sowohl abhängig Beschäftigte, als auch selbständig Tätige, kommen im Rahmen ihrer Berufsausübung nicht selten mit Bereichen in Berührung, welche die Gefahr eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens mit anschließendem Strafprozess in sich bergen. Gerade im zunehmend komplexer werdenden Wirtschaftsleben mit seinen oft schwierigen und schwer durchschaubaren

Rechtsfragen werden hohe Ansprüche normgerechten Verhaltens an die Entscheidungsträger gestellt, wobei die Grenze zum strafrechtlichen Verhalten für die Betroffenen teilweise nur schwer zu erkennen ist. Durch eine Strafverteidigung können für die Betroffenen hierbei schnell erhebliche Anwaltskosten entstehen über deren Abzugsfähigkeit als Werbungskosten der BFH (Beschl. v. 17.8.2011 – IV R 75/10) entschieden hat.

### **Strafverteidigerkosten abzugsfähig ! –**

Nach dieser Entscheidung sind auch Strafverteidigerkosten als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 1 EStG abziehbar, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr setzt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst war. Eine erwerbsbezogene Veranlassung liegt der Rechtsprechung zufolge vor, wenn die dem Steuerpflichtigen zur Last gelegte Tat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen worden ist.

### **– aber nur eingeschränkt**

Weiter ist aber zwingende (Negativ-) Voraussetzung der Abzugsfähigkeit, dass die schuldhafte Handlung noch im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung lag und nicht auf privaten – den beruflichen Zusammenhang aufhebenden – Umständen beruhte. Dies ist dann der Fall, wenn die strafbare Handlung mit der Erwerbstätigkeit des Betroffenen nur insoweit im Zusammenhang steht, als diese Erwerbstätigkeit eine Gelegenheit zu der Straftat verschaffte. Aufgehoben wird eine erwerbsbezogene Veranlassung der Strafverteidigerkosten deshalb beispielsweise auch dann, wenn der Betroffene – durchaus auch im Rahmen seiner beruflichen Aufgabenerfüllung – seinen Arbeitgeber bewusst, d.h. vorsätzlich schädigen wollte oder er sich oder einen Dritten durch die strafbare Handlung bereichert hat (BFH, a.a.O.). Diese Grundsätze gelten sowohl bei Einkünften aus selbständiger, als auch aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Straftat muss als



Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen und darf nicht durch private Gründe überlagert worden sein.

### Keine erweiterte Berücksichtigung von Strafverteidigerkosten!

Die oben skizzierten Grundsätze waren zuletzt auch Gegenstand einer vom FG Hamburg am 14.12.2011 getroffenen Entscheidung (Urt. v. 14.12.2011 – 2 K 6/11). In dieser Entscheidung hat der 2. Senat des Finanzgerichts Hamburg die Klage eines Steuerpflichtigen zurückgewiesen und die geltend gemachten Kosten der Strafverteidigung steuerlich weder als Werbungskosten noch als außergewöhnliche Belastungen für berücksichtigungsfähig erachtet.

Unerheblich ist es zwar, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder teilweise erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt (§ 40 AO). Das FG Hamburg führt jedoch aus, dass Strafverteidigerkosten Folgen kriminellen Verhaltens sind und deshalb – wie die Straftat selbst – grundsätzlich der privat zu verantwortenden Unrechtssphäre zuzuordnen sind. Nur in den oben skizzierten engen Grenzen einer „beruflichen Veranlassung“ können Strafverteidigerkosten ausnahmsweise abzugsfähig sein. Sobald aber persönliche Vorteile im Vordergrund stehen, die keine Veranlassung in der betrieblichen Sphäre haben, wird die erwerbsbezogene Veranlassung von privaten Gründen überlagert, so dass eine steuerliche Berücksichtigung nicht erfolgen kann.

In der Entscheidung des FG Hamburg wurde darüber hinaus klargestellt, dass die Rechtsprechungsänderung des BFH (Urt. v. 12.5.2011 – VI 42/10) zur Berücksichtigungsfähigkeit von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG nicht zwangsläufig dazu führt, dass auch Kosten der Strafverteidigung ebenso zu behandeln sind. Zwar entstehen auch bei der Strafverteidigung Kosten als unvermeidbare Folge des (straf-) prozessrechtlich vorgesehenen Verfahrens. Anders aber als in einem Zivilprozess sind diese Kosten jedoch unmittelbare

Folge des vermeidbaren, sozial inadäquaten Verhaltens, das zu einer Verurteilung geführt hat. Dies gilt zumindest bei einer Verurteilung wegen einer vorsätzlich begangenen Straftat.

Der 2. Senat des FG Hamburg hat jedoch die Revision gegen diese Entscheidung zugelassen, so dass mit Spannung der rechtskräftige Ausgang dieses Verfahrens abgewartet werden darf. **Im Ergebnis** dürfte aber die Abzugsfähigkeit von Strafverteidigerkosten auch in Zukunft nur in sehr engen Grenzen möglich sein. Die Entscheidung des BFH vom 17.08.2011 ist als Einzelfallentscheidung zu werten und findet seine Präzisierung im Urteil des FG Hamburg vom 14.12.2011. Hier bleibt abzuwarten, inwieweit das zugelassene Revisionsverfahren eine Klärung herbeiführt. Auch eine Ausweitung der BFH Rechtsprechung im Urteil vom 12.05.2011 hinsichtlich der Berücksichtigung von Rechtsanwaltskosten in Zivilprozessen als außergewöhnliche Belastungen dürfte regelmäßig an den engen Voraussetzungen der dargestellten Entscheidung des BFH vom 17.08.2011 zur Abzugsfähigkeit von Strafverteidigerkosten als Werbungskosten scheitern. Im Übrigen muss beachtet werden, dass auf die Rechtsprechungsänderung des BFH zur Berücksichtigungsfähigkeit von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG das Bundesministerium der Finanzen mit einem Nichtanwendungserlass vom 20.12.2011 reagiert und angeordnet hat, das Urteil des BFH vom 12.05.2011 über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. Letztlich ist der Gesetzgeber aufgefordert, die Frage der Abzugsfähigkeit von Kosten eines Strafverfahrens bzw. die Voraussetzungen hierfür zu regeln. Die Ausführungen im Nichtanwendungserlass des BMF lassen aber vermuten, dass eine entsprechende gesetzliche Neuregelung – jedenfalls hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigung von Zivilprozesskosten – in die Wege geleitet wird.

### Gesetzesregelung abwarten

## III. Der Staatsanwalt klingelt beim Steuerberater

### Der Steuerberater im Konflikt zwischen Verschwiegenheitspflicht und Herausgabeverlangen

Gerät der Mandant des Steuerberaters ins Visier der Strafverfolgungsbehörden, erhält der Steuerberater nicht selten Besuch von der Staatsanwaltschaft und wird von dieser mit einem Herausgabeverlangen bezüglich der Unterlagen des tatverdächtigen Mandanten konfrontiert. Damit gerät der Steuerberater in Konflikt mit der in § 57 Abs. 1 StBerG normierten Verschwiegenheitspflicht, bei deren Verletzung zudem eine Strafbarkeit nach § 203 StGB wegen der Verletzung von Privatgeheimnissen droht. Andererseits ist auch der Steuerberater nach § 95 StPO grundsätzlich zur Herausgabe von „Gegenständen, die als Beweismittel für die Untersuchung von Bedeutung sein können“ (§ 94 StPO), verpflichtet. Schließlich wird die Staatsanwaltschaft ihrem Herausgabeverlangen regelmäßig mit der Ankündigung anderenfalls erforderlicher Durchsuchung und Beschlagnahme Nachdruck verleihen.

### Fingerspitzengefühl gefragt

Eine solche Situation verlangt immer nach Fingerspitzengefühl und kann nicht mit einer generellen „Segelanweisung“ vorbereitet werden. Anzuraten ist in jedem Fall die Hinzuziehung eines strafrechtlich versierten Rechtsanwaltes. Erfolgt der Besuch der Ermittlungsbehörden aber – wie sooft – zu Zeiten, in denen kein Rechtsbeistand erreichbar ist, kann bereits die Kenntnis zumindest der Grundzüge des strafprozessualen Regulationssystems über Durchsuchung und Beschlagnahme vor bösen Überraschungen bewahren.

Selbstverständlich greift weder die Verschwiegenheitspflicht noch die strafbewehrte Verletzung von Privatgeheimnissen, wenn der Steuerberater



zuvor von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden wurde (vgl. § 53 Abs. 2 StPO und § 53a Abs. 2 StPO). In diesem Zusammenhang ist erwähnenswert, dass – zumindest nach obergerichtlicher Rechtsprechung – der Wirtschaftsprüfer einer juristischen Person durch den Insolvenzverwalter im Strafverfahren gegen den Geschäftsführer von der Schweigepflicht entbunden werden kann (OLG Nürnberg, Beschl. v. 18.6.2009 - 1 Ws 289/09).

In der Regel wird in der konkreten Situation eines Herausgabeverlangens durch die Ermittlungsbehörden und der unmittelbar bevorstehenden Beschlagnahme von Unterlagen des Mandanten eine Schweigepflichtentbindung aber nicht vorliegen. Für den Steuerberater stellt sich demnach die Frage, ob er dem Herausgabeverlangen entsprechen darf oder ob er dem widersprechen und damit die Ermittlungsbehörden zwingen muss, die begehrten Unterlagen zu beschlagnahmen.

## Zur Vermeidung von Pflichtverletzungen ...

Im Fall einer Beschlagnahme liegt schon keine Verletzungshandlung des Steuerberaters vor, so dass eine Strafbarkeit von vornherein ausgeschlossen ist. Für die Frage einer „freiwilligen“ Herausgabe ist aber Dreh- und Angelpunkt, ob diese „unbefugt“ i.S.d. § 203 StGB erfolgt.

Zwar wird teilweise die Auffassung vertreten, auch durch die freiwillige Herausgabe von Buchhaltungsunterlagen mache sich der Steuerberater nicht strafbar, da er wegen der in § 95 StPO geregelten Herausgabepflicht grundsätzlich „befugt“ zur Herausgabe sei (vgl. Aue in: Praxis Steuerstrafrecht 2011, 1). Diese Auffassung begegnet allerdings erheblichen Zweifeln, führt man sich vor Augen, dass der Steuerberater in weitreichendem Umfang zur Verweigerung des Zeugnisses berechtigt ist (§ 53 StPO) und auch schriftliche Mitteilungen zwischen Mandant und Steuerberater sowie Aufzeichnungen über Mitteilungen des Mandanten, die

in der Eigenschaft als Steuerberater erfolgt sind, nach § 97 StPO der Beschlagnahme nicht unterliegen. Sind aber Gegenstände vom Gesetzgeber ausdrücklich von der Möglichkeit der Beschlagnahme ausgenommen und damit dem Zeugnisverweigerungsrecht unterworfen, kann deren Herausgabe wie auch eine Zeugenaussage ohne Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht nicht „befugt“ erfolgen. Zumindest die Unterlagen, die durch § 97 StPO als beschlagnahmefrei gelten, dürfen daher nicht herausgegeben werden, da ansonsten die Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters verletzt sein kann.

Allein – welche Gegenstände von dem Beschlagnahmeverbot des § 97 StPO umfasst werden, ist wiederum nicht eindeutig geklärt und auch in der Rechtsprechung umstritten. Dies macht es für den Steuerberater nahezu unmöglich, abzuschätzen, welche Unterlagen er nicht herausgeben darf, da sie dem Beschlagnahmeverbot des § 97 StPO unterliegen, und welche hiervon nicht umfasst werden. So wird in weiten Teilen der Rechtsprechung vertreten, dem Beschlagnahmeverbot des § 97 StPO unterlägen nur im Rahmen des Vertrauensverhältnisses „entstandene“ Unterlagen, worunter aber eine vom Steuerberater selbst und damit außerhalb des Vertrauensverhältnisses erstellte Buchhaltung ebenso wenig fallen soll wie durch den Mandanten überlassene Buchhaltungsunterlagen und Belege (vgl. u. a. LG München I, Beschl. v. 22.4.1988 - 19 Qs 3/88). Anderen Entscheidungen wiederum ist zu entnehmen, es könne „kein Zweifel daran bestehen, dass Buchhaltungsunterlagen, die der Mandant seinem Steuerberater zur Erstellung von Jahresabschlüssen oder Steuererklärungen übergibt, grundsätzlich in den Schutzbereich des Vertrauensverhältnisses fallen“ (LG Dresden, Beschl. v. 22.1.2007 - 5 Qs 34/06).

Im Ergebnis ist dem Steuerberater daher dringend anzuraten, in jedem Fall der Sicherstellung von Unterlagen zu widersprechen und damit die Ermittlungsbehörden zu zwingen, eine förmliche Beschlagnahme der Unter-

lagen vorzunehmen. Nur dann steht dem betroffenen Steuerberater auch das Rechtsmittel des § 98 Abs. 2 S. 2 StPO zur Verfügung, mit dem auch nachträglich die gerichtliche Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Beschlagnahme begehrt werden kann. Bei einer freiwilligen Herausgabe der gewünschten Unterlagen ist eine spätere gerichtliche Geltendmachung der Rechtswidrigkeit ausgeschlossen. Im Übrigen begibt sich der Steuerberater durch die Verweigerung des Herausgabeverlangens nicht in die Gefahr, doch wegen Verletzung von Privatgeheimnissen strafrechtlich belangt zu werden.

## ... keine freiwillige Herausgabe!

Nachdem gegen den Steuerberater wegen der Privilegierung in § 95 Abs. 2 S. 2 StPO auch keine strafprozessualen Zwangsmittel wegen der Verweigerung der Herausgabe angeordnet werden können, ist kein Grund ersichtlich, warum der Steuerberater Unterlagen seines Mandanten jemals freiwillig herausgeben sollte. Soweit die Ermittlungsbehörden für den Fall der Weigerung der Herausgabe mit einer Durchsuchung der Kanzleiräume drohen, können die Ermittler zu den gewünschten Unterlagen geführt werden; deren Sicherstellung kann auch unabhängig hiervon widersprochen werden.

### Abonnement:

Möchten Sie unseren Newsletter regelmäßig erhalten – dann melden Sie sich bitte an unter:  
menz@derra-ul.de

### Impressum:

Herausgegeben von:  
Derra, Meyer & Partner  
Frauenstraße 14  
89073 Ulm  
Tel. +49 731 922880  
Fax +49 731 92288 88  
www.derra.eu

Redaktion:  
Konrad Menz, Rechtsanwalt

Satz/Druck:  
Druckerei Hagenmaier, Neu-Ulm