

Thema:

Steuerstrafverteidigung

Neue Ziele der Steuerfahndung



Petra Korts, Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht, MBA,
Steuerstrafverteidiger*,
Partner der Korts
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Köln
*zertifiziert durch die Universität Hagen

Petra Korts, lawyer,
specialist in tax law, MBA,
expert criminal defender in tax affairs*
Partner of Korts
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Cologne
*certified by University of Hagen/Germany

Topic:
*Criminal defence
in tax affairs
New objectives
of tax investigation*

Apart from the much discussed legal reorganisations with effect from the beginning of this year, e. g. the *Unternehmenssteuerreformgesetz 2008* (German laws on business tax reforms) and the *Jahressteuerreformgesetz 2008* (German laws on annual tax reforms), the legislator has also passed some legal novelties – which have not really received much attention from the public so far – with far-reaching changes in the sector of criminal defence in tax affairs.

Neben den viel diskutierten gesetzlichen Neuregelungen zum Jahresanfang, wie dem *Unternehmenssteuerreformgesetz 2008* und dem *Jahressteuerreformgesetz 2008*, hat der Gesetzgeber von der Öffentlichkeit noch nicht so recht beachtete gesetzliche Neuerungen mit tiefgreifenden Veränderungen im Bereich der Steuerstrafverteidigung verabschiedet.

Das Gesetz zur *Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen*¹⁾, welches Änderungen auch bei den Steuerstraftaten/Steuerordnungswidrigkeiten und neue Ermittlungsmöglichkeiten für die Strafverfolgungsbehörden und damit auch für die Steuerfahndung mit sich brachte. Es gilt in weiten Teilen ebenfalls seit dem 01.01.2008.

Zunächst ist zu erwähnen, dass der bisherige *Verbrechenstatbestand der „gewerbsmäßigen und bandenmäßigen Steuerhinterziehung“* nach dem alten § 370 a der Abgabenordnung (AO) aufgehoben wurde. Das oberste deutsche Strafgericht hatte in mehreren Urteilen die Verfassungsmäßigkeit dieser Strafnorm ausdrücklich bezweifelt, was in der Folge dazu führte, dass deutsche Strafgerichte diese Norm nicht angewendet haben. Der Gesetzgeber hat dies nun endlich zum Anlass genommen, das Gesetz von diesem Tatbestand zu befreien. Um die Ahndung „besonders schwerer Fälle“ von Steuerhinterziehung dennoch sicherzustellen, wurden die übrigen Steuerhinterziehungstatbestände geändert bzw. in ihrem Anwendungsbereich erweitert.

Der *besonders schwere Fall einer Steuerhinterziehung* lag bisher vor, wenn der Täter Steuern *in großem Ausmaß* hinterzogen und zusätzlich *aus grobem Eigennutz* gehandelt hatte. Die Bestimmung, ob grober Eigennutz vorlag, bereitete in der Rechtspraxis elementare Schwierigkeiten, da für den groben Eigennutz dem Täter persönliche Motive oder Handlungsweisen wie „besonders anstößig“, „ausgeprägte Gewinnsucht“ oder „reine Geldgier“ in den Urteilsgründen nachzuweisen waren. Dies entfällt nun nach der Gesetzesänderung. Der Gesetzgeber hat das Tatbestandsmerkmal grober Eigennutz ersatzlos gestrichen. Damit liegt ein besonders schwerer Fall bereits vor, wenn Steuern in großem Ausmaß hinterzogen wurden, ohne dass eine besondere Gesinnung des Täters hinzutreten muss. Konsequenz eines besonders schweren Falles: **Der Strafraum ist deutlich erhöht** und reicht von mindestens 6 Monaten

bis zu 10 Jahren Freiheitsstrafe. Zum Vergleich: bei „normaler“ vorsätzlicher Steuerhinterziehung bestimmt das Gesetz ein Strafmaß von bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe.

Gleichzeitig kommt ein neuer Tatbestand der besonders schweren Steuerhinterziehung hinzu: *die bandenmäßige Hinterziehung von Umsatzsteuer oder Verbrauchsteuern*. Diese Erweiterung ist als Ausgleich für den Wegfall des § 370 a AO zu sehen, der früher die gewerbsmäßige und bandenmäßige Steuerhinterziehung als Verbrechen ahnden sollte.

Der Tatbestand der *Steuerhehlerei*, § 374 AO, wurde mit einem eigenen Strafraum versehen von bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe, die **bandenmäßige Steuerhehlerei** wird der **gewerbsmäßigen Steuerhehlerei** gleichgestellt und erhält einen Strafraum von mindestens 6 Monaten bis zu 10 Jahren Freiheitsstrafe. Zusätzlich wurde auch der Versuch der Steuerhehlerei nunmehr ausdrücklich unter Strafe gestellt.

Die Bundesregierung hatte seit längerem angekündigt, ein harmonisches Gesamtsystem der strafprozessualen heimlichen Ermittlungsmethoden zu schaffen. Nach den Berichten der Bundesregierung hat die Anzahl der Anordnungen zur Telekommunikationsüberwachung in absoluten Zahlen in den vergangenen Jahren zwar deutlich zugenommen. Unter Berücksichtigung des erheblichen Wachstums des deutschen Mobilfunkmarktes sowie der Tatsache, dass von Straftätern gezielt **eine Vielzahl von Mobilfunkanschlüssen** benutzt wird, um Überwachungsmaßnahmen zu entgehen, ist tatsächlich ein Rückgang der Überwachungs-dichte gemessen an der Zahl der überwachten zu der stetig steigenden Zahl der gemeldeten Anschlüsse zu verzeichnen, so die Gesetzesbegründung.

§ 100 a Strafprozessordnung (StPO) regelt die Voraussetzungen für die Anordnung einer **Telekommunikationsüberwachung ohne Wissen des Betroffenen** und wurde durch das Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen komplett neu gefasst. Grundsätzlich sind solche Maßnahmen nunmehr nach der Neufassung zulässig, wenn der Verdacht einer *schweren Straftat* besteht. Darunter können solche Straftaten verstanden werden, die eine Mindesthöchststrafe von fünf Jahren Freiheitsstrafe aufweisen, in Einzelfällen aufgrund der besonderen Bedeutung des geschützten Rechtsguts oder des besonderen

öffentlichen Interesses an der Strafverfolgung aber auch eine geringere Freiheitsstrafe. Gesetzliche **Strafmilderungen** für minder schwere Fälle **bleiben** bei dieser Strafrahmenbetrachtung **unberücksichtigt**.

In § 100 a Abs. 2 StPO sind zusätzlich diejenigen Straftaten konkret aufgeführt, bei denen die heimliche Überwachung angeordnet werden kann. Neu ist hier, dass die schweren Straftatbestände nach der Abgabenordnung in den Katalog der Taten, deren Verdacht eine Telekommunikationsüberwachung zulässt, aufgenommen wurden.

Durch die Einbeziehung des besonders schweren Falls der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO n.F. (*bandenmäßige fortgesetzte Hinterziehung von Umsatz- oder Verbrauchssteuern*) soll insbesondere die Verfolgung so genannter **Umsatzsteuerkarusselle** verbessert werden, wofür ein erhebliches praktisches Bedürfnis bestehe. Diese Form der Wirtschafts- und Transaktionskriminalität setzt Organisationsstrukturen voraus, die nach Ansicht des Gesetzgebers von außen in offen ermittelnder Form nicht zugänglich sind.

Der organisierten Kriminalität zuzurechnen ist auch der Straftatbestand der gewerbmäßigen oder bandenmäßigen *Steuerhehlerei* nach § 374 Abs. 2 AO n.F.; der Nutzziehung aus begangener Steuerhinterziehung und damit auch der Finanzierung **organisierter Kriminalität** soll der Boden entzogen werden.

Der Gesetzgeber schärft das Schwert der Fahndungsbeamten, insbesondere auch der Steuerfahndungsbeamten, bei der Verfolgung von Straftaten. Zielrichtung ist die schwere und die organisierte Kriminalität.

Aufgabe des Steuerstrafverteidigers ist es, mehr denn je darauf zu achten, dass nur die Fälle mit der heimlichen Telefonüberwachung verfolgt werden, bei denen die besondere Schwere der Tat die Verfolgungsmaßnahme rechtfertigt. Ein Verdacht auf eine solche Tat ist nämlich schnell behauptet, aber auch hierfür müssen richterlich überprüfbare Tatsachen vorliegen. Nicht jede steuerliche Übertretung rechtfertigt diese Ermittlungsmethoden. Gerade die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes in Sachen Vorratsdatenspeicherung vom 11.3.2008 hat die Einschränkungen deutlich gemacht, unter denen gewonnene Daten der Verfolgungsbehörde zur Verfügung zu stellen sind. ■

For example, the law on the **Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen**¹⁾ (reorganisation of telecommunication surveillance and other means of undercover investigation), which has also brought some changes in the field of investigation of tax crimes/tax offences as well as new methods of investigation for the prosecution authorities and hence also for tax investigations. Large parts of it have also been in effect since 1 January 2008.

First of all, it should be mentioned that the former **criminal fact** of "commercial and organised tax fraud" as stated in the former § 370 a Abgabenordnung (AO) (German fiscal laws) has been repealed. In several judgements, the German Supreme Tribunal had explicitly doubted the constitutionality of this penal norm which led to the fact that German tribunals did not apply this norm. The legislator has now taken this fact as a reason for deleting this criminal fact from the laws. Nonetheless, in order to safeguard the punishment of "very serious cases" of tax fraud the other criminal facts of tax fraud have been modified or expanded in their range of application.

So far, the **very serious case of tax fraud** had been given, when the offender had evaded taxes to a large extent and additionally acted out of pure self-interest. Determining if pure self-interest was given produced a lot of difficulties in legal practice due to the fact that for proving pure self-interest personal reasons and ways of acting of the offender such as "particularly repulsive", "distinct profit-seeking" or "pure greed for money" had to be demonstrated in the grounds for the judgement. After the amendment, this necessity will be cancelled. The legislator has deleted the criminal fact of pure self-interest without substitution. This means that now a very serious case is already given when taxes are evaded to a large extent without necessarily taking into account a particular disposition of the offender. The consequences of a very serious case: the **scope of sentences** has been increased considerably ranging now from a minimum of 6 months' up to 10 years' prison terms. For comparison: for "normal" intentional tax fraud legislation provides penalties of up to 5 years or fines.

At the same time, there is now a new criminal fact of **serious tax fraud**, i. e. organised evasion of turnover tax or excise tax. This amendment has to be regarded as a compensation for the deletion of § 370 a AO which was formerly meant to punish commercial and organised tax fraud as a crime.

The criminal fact of illegal tax dealing § 374 AO has been given its own scope of sentences ranging from up to 5 years to fines, **organised illegal tax dealing** is put in the same category as **commercial illegal tax dealing** with a scope of sentences ranging from a minimum of 6 months' to up to 10 years' prison terms. Additionally, also the attempt of illegal tax dealing has now been made a punishable offence.

For a long time already, the Federal Government had announced the creation of a harmonious, overall system of secret investigation methods for criminal cases. According to releases of the Federal Government, the number of decrees for telecommunication surveillance has increased considerably in the last few years in terms of absolute figures. Bearing in mind, however, the considerable growth of the German mobile telephone market and the fact that criminals intentionally use a **large**

number of mobile phones in order to evade surveillance measures, it must be said that the surveillance intensity has actually decreased with respect to the number of shadowed telephones compared to the permanently increasing number of registered telephones, according to the reasoning for the law.

§ 100 a Strafprozessordnung (StPO) (German code of criminal procedure) regulates the conditions for the decrees for **telecommunication surveillance without the knowledge of the person concerned** and has been revised completely by means of the new law on telecommunication surveillance and other means of undercover investigations. According to this revision, this sort of measures is now basically permitted if there is suspicion of a serious criminal act. This phrase can cover criminal acts with a minimum maximum sentence of 5 years' prison term, in individual cases also with shorter prison terms if a particular importance of the legally protected good or a special public interest in criminal prosecution is given. Within the framework of this range of sentences, legal **mitigations** for less serious cases will not be taken into account.

Additionally, § 100 a Abs. 2 StPO gives a concrete list of criminal acts which can lead to decrees on secret surveillance measures. In this context, it is new that **serious criminal facts according to the tax code** will be included into the catalogues of acts which allow telecommunication surveillance upon suspicion.

Including particularly serious cases of tax evasion as per § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO n.F. (i. e. organised and repeated evasion of turnover or excise taxes) is intended to improve the prosecution of so-called **turnover tax roundabouts** which urgently call for practical action. This sort of economic and transactional crimes requires organisational structures which, according to the legislator, are not accessible from outside by means of disclosed investigations.

Also the criminal fact of commercial or organised illegal tax dealing as per § 374 Abs. 2 AO n.F. is to be considered as organised criminality. By this classification, it is planned to prevent profiting from committed tax evasions and hence also funding of **organised criminality**.

The legislator sharpens the swords of investigators, especially those of the tax investigators when prosecuting criminal acts. Their main targets are the fields of serious and organised criminality.

More than ever before, it is the task of the defender in tax affairs to make sure that only those cases are prosecuted by means of secret telephone surveillance where the particular seriousness of the act justifies this special method of prosecution. It is easy to claim suspicion for such an act, but this will require facts which can be verified by a judge. Not any sort of tax delinquency will justify these methods of investigation. In this respect it is worth mentioning the decision of the Federal Constitutional Court of 11 March 2008 with respect to storing data, where the conditions have been pointed out under which data collected have to be placed at the disposal of the prosecuting authorities. ■

¹⁾ BGBl. 2007 I 3198 ff.

¹⁾ BGBl. 2007 I 3198 ff.