Hypothesenbestätigung statt Amtsermittlung

Wenn das Ergebnis vor dem Sachverhalt feststeht – ein wiederkehrendes Muster erkennen und Verfahrensrechte rechtzeitig sichern

Skript – überarbeitete Fassung

Überarbeitete und erweiterte Fassung des Vortrags im Kollegialen Erfahrungsaustausch „Betriebsprüfung im Wandel“

Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt · Stand: 27.11.2026

Dr. Paul-Frank Weise
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht · Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)
SQR Rechtsanwälte eGbR, Braunschweig

Alle Fälle sind anonymisiert und verfremdet. Das Skript gibt die persönliche Auffassung des Verfassers wieder und ersetzt keine Beratung im Einzelfall.

Inhaltsverzeichnis

Zu dieser Fassung 4

A. Einführung 4
I. Ein Restaurant und seine Umbuchungen 4
II. Ein Muster, kein Einzelfall 5
III. Methode, nicht Gesinnung – aber eine Rechtsverletzung 5

B. Der Mechanismus 5
I. Die Arbeitshypothese und der Amtsermittlungsgrundsatz 5
II. Der Bestätigungskreislauf 6
III. Der Fehler in der Frage: der Untersuchungsgegenstand 6
IV. Die richtige Rüge: Ermittlungsmangel statt Würdigungsstreit 7

C. Die institutionelle Verstärkung 7
I. Mehrfache Bearbeitung ist nicht mehrfache Prüfung 7
II. Der Aggregatzustand einer Aussage 7
III. Die Zirkelbestätigung 8
IV. Der Blick von innen 8
V. Vom steuerlichen Befund zum strafrechtlichen Vorwurf 8

D. Praxisfall I: das Gästehaus 8
I. Sachverhalt 8
II. Von der Umgangssprache zum Tatvorwurf 8
III. Zwei Annahmen tragen alles 9
IV. Welcher Sachverhalt soll gelten? 9
V. Was in der Würdigung nicht mehr vorkommt 9
VI. Der Weg zurück in die Aufklärung 10

E. Praxisfall II: das Verwaltungsbüro 10
I. Sachverhalt 10
II. Die geschlossene Frage 10
III. Belege, die nicht tragen 10
IV. Die Zitatprobe 11
V. Sich ausschließende Prämissen 11
VI. Primärdaten, die nicht genutzt wurden 11
VII. Die Ausdehnung auf Personen 11
VIII. Die Einstellung – und was danach geschah 11
IX. Das Finanzgericht 12

F. Praxisfall III: die Vermittlungsagentur 12
I. Sachverhalt 12
II. „Im Detail ermittelt“ 12
III. Dieselbe Behörde, zwei Rollen 12
IV. Aus „hätte erkennen müssen“ wird Vorsatz 13
V. Die unterstellte Zustimmung der Berater 13
VI. Das Gericht zweifelt, die Behörde beharrt 13

G. Weitere Fallgruppen 13
I. Die naheliegende Gegenprobe, die niemand macht 13
II. Das Strafverfahren überholt das Besteuerungsverfahren 13

H. Das Muster im Querschnitt 14

I. Erkennen: Warnsignale 15

J. Den Haken finden: die Akte rückwärts lesen 15
I. Sieben Proben 15

II. Fragen statt Gegenbehauptungen 16

K. Handlungsempfehlungen für die Praxis 16

I. Während der Außenprüfung 16

II. Im Einspruchsverfahren 16

III. Im finanzgerichtlichen Verfahren 17

IV. Wenn das Strafverfahren den Berater erreicht 17

L. Schluss: frühe Gegenprüfung statt später Eskalation 17

M. Ausblick: nur eine Frage der Methode? 17

Anhang: Prüfliste 18

Zu dieser Fassung

Dieses Skript geht auf einen Vortrag im Kollegialen Erfahrungsaustausch „Betriebsprüfung im Wandel“ des Steuerberaterverbands Niedersachsen Sachsen-Anhalt im November 2026 zurück. Es ist gegenüber der damals verteilten Fassung überarbeitet und um weitere Verfahren ergänzt.

Alle Fälle sind anonymisiert und verfremdet. Branchen, Orte, Zeiträume, Beträge und Rollen sind so weit verändert oder weggelassen, dass eine Zuordnung nicht möglich sein soll; erhalten geblieben ist allein der Mechanismus. Die Darstellung beruht auf Schriftsätzen, behördlichen Stellungnahmen und gerichtlichen Entscheidungen. Wo Verfahren noch nicht abgeschlossen sind, gibt sie den Stand der Beobachtung wieder, nicht ein Ergebnis.

Gegenstand ist die Methode, nicht die Person der Bearbeiter. Die Kontrollfragen, die dieses Skript vorschlägt, stehen jeder Seite zur Verfügung – dem Prüfer, der seinen Bericht abschließt, der Rechtsbehelfsstelle, die neu prüft, und dem Berater, der seinen eigenen Schriftsatz liest. Wer als Amtsträger einen dieser Fälle wiederzuerkennen glaubt, ist eingeladen, die Fragen an seine Akte zu stellen. Mehr verlangt dieses Skript nicht.

A. Einführung

I. Ein Restaurant und seine Umbuchungen

Ein gut gehendes Restaurant wird geprüft; die digitalen Kassendaten werden ausgewertet. Die Prüfung stellt eine hohe Zahl von **Umbuchungen** fest: Positionen werden von einem Tisch auf einen anderen verschoben, auch auf bereits belegte Tische, teils Stunden später und ohne neuen Bestellbon. Der Bericht spricht von **Verschleierung**, hält die Buchführung für unvollständig und schätzt in erheblichem Umfang hinzu. Parallel ermittelt die Steuerfahndung.

Die naheliegende Gegenfrage lautet: Was ist eine Umbuchung? Sie verschiebt einen Erlös; sie löscht ihn nicht. Eine Umbuchung ist erfolgsneutral. Die Erklärung für ihre Häufung fand sich im Betrieb. Wurde bei einer Flasche Wasser versehentlich „11“ statt „1“ eingegeben, wurde nicht storniert; die überzähligen Positionen wurden auf einem „Parktisch“ abgelegt und im Laufe des Abends späteren Bestellungen zugeordnet. Ein einziger Tippfehler erzeugt so zehn Umbuchungen – auf belegte Tische, zeitversetzt, ohne Bon –, aber keinen Euro Verkürzung. Hinzu kamen Stammgäste mit hinterlegten Kundenkonten, Gruppen mit vorab erfassten Positionen und getrenntes Zahlen über Zwischenrechnungen.

Der Verlauf ist lehrreich. Im Aussetzungsverfahren hielt das Finanzgericht bei summarischer Prüfung die Schätzungsbefugnis für einen Teil der Jahre zunächst für gegeben – auch deshalb, weil die Erklärung für die Umbuchungen bis dahin nur pauschal vorgetragen und nicht durch präsente Beweismittel glaubhaft gemacht war. Zugleich bezweifelte es die Höhe: Eine angeblich branchenübliche Stornoquote sei nicht belegt, Umbuchungen auf belegte Tische seien durchaus nachvollziehbar, die Schätzung bewege sich eher im Bereich von Mutmaßungen. Für das weitere Einspruchsverfahren nannte das Gericht die Möglichkeit einer anerkannten Kalkulationsmethode.

Weitere Schriftsätze räumten die vom Gericht genannten Bedenken aus. Daraufhin gab das Finanzamt die Umbuchungsthese ausdrücklich auf; eine Auseinandersetzung mit den

Einwendungen erübrige sich, da sie nicht mehr relevant seien. Am Ergebnis hielt es fest – nunmehr gestützt auf eine Kalkulation, nach der die bisherige Hinzuschätzung „noch erheblich zu niedrig“ gewesen sei, verbunden mit einem Verböserungshinweis.

Die Schätzungsbefugnis war im Kern aus der Verschleierungsthese abgeleitet. Mit ihr entfällt ihre Begründung; eine neue Berechnungsmethode ersetzt sie nicht, denn die Methode beantwortet die Frage nach der Höhe, nicht die vorgelagerte Frage, ob überhaupt geschätzt werden darf. **Die Begründung ist weggefallen, das Ergebnis ist geblieben – und gewachsen.**

II. Ein Muster, kein Einzelfall

Als Berater begreift man in solchen Verfahren oft zunächst nicht, was sich abspielt und worin es mündet. Man streitet über Indizien – Umbuchungsquoten, Stornos, Zeitstempel – auf dem falschen Spielfeld und unter dem falschen Aufhänger. Hinzu kommen strafrechtliche Konsequenzen. Am Ende stehen Ergebnisse, die sich schlicht falsch anfühlen; wo genau der Fehler lag und was wann zu tun gewesen wäre, bemerkt man gar nicht oder erst, wenn es zu spät ist.

Sieht man weitere Verfahren daraufhin an, zeigt sich ein **wiederkehrendes, methodisch übereinstimmendes Muster**: in einer Kassenprüfung, bei der Frage nach der Tatbeteiligung einer formalen Inhaberin, bei der Bestimmung des Orts der Geschäftsleitung, bei der Schätzung von Vermittlungsumsätzen und bei einer Rohgewinnschätzung. Fünf Verfahren, fünf Sachgebiete, dieselben Bausteine (dazu die Übersicht in H.). Vieles spricht dafür, dass sich hier eine Verfahrenskultur wandelt oder bereits gewandelt hat.

Dieses Muster wird im Folgenden als **Hypothesenbestätigung statt Amtsermittlung** bezeichnet und schrittweise untersucht: wie der Mechanismus funktioniert (B. und C.), wie er sich in konkreten Verfahren zeigt (D. bis G.), woran man ihn erkennt (H. und I.), wie man wieder in die Aufklärung zurückfindet (J.) und wie Berater die Rechte ihrer Mandanten rechtzeitig sichern (K.).

III. Methode, nicht Gesinnung – aber eine Rechtsverletzung

Es geht nicht um die Gesinnung einzelner Prüfer oder Fahnder, sondern um Methode und Organisation. Verharmlosen sollte man das Problem deshalb nicht: **Wer den Sachverhalt nicht ermittelt, verletzt eine Amtspflicht** (§§ 88, 199 Abs. 1 AO; § 160 Abs. 2 StPO). Unterlassene Amtsermittlung ist kein Stilfehler, sondern eine Rechtsverletzung – gleich, ob sie aus Überzeugung, aus Zeitdruck oder aus Organisationsroutine entsteht.

B. Der Mechanismus

I. Die Arbeitshypothese und der Amtsermittlungsgrundsatz

Kein Prüfer kann voraussetzungslos prüfen. Arbeitshypothesen sind unvermeidlich: Die Umsätze könnten unvollständig sein, die Geschäftsleitung einer ausländischen Gesellschaft könnte im Inland liegen, eine Zahlung an den Gesellschafter könnte eine verdeckte Gewinnausschüttung sein. Das Gesetz verlangt jedoch mehr. Nach **§ 88 AO** ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen und hat auch die für den Steuerpflichtigen günstigen Umstände zu berücksichtigen. Für die Außenprüfung bestimmt **§ 199 Abs. 1 AO**,

dass die Verhältnisse **zugunsten wie zuungunsten** des Steuerpflichtigen zu prüfen sind. Im Strafverfahren gilt dasselbe nach **§ 160 Abs. 2 StPO**.

> *Bleibt die Arbeitshypothese eine Arbeitshypothese – oder wird sie unbemerkt zur Voraussetzung, unter der überhaupt noch ermittelt wird?*

II. Der Bestätigungskreislauf

Der Mechanismus ist als Bestätigungsfehler (*confirmation bias*) bekannt: Wer eine plausible Erklärung gefunden hat, nimmt passende Informationen leichter auf und behandelt abweichende als Ausnahme. Im Verfahren verläuft das typischerweise so:

1. Es bildet sich eine belastende Hypothese.
2. Sie bestimmt, welche Unterlagen angefordert und welche Fragen gestellt werden.
3. Gefunden wird, wonach gesucht wurde.
4. Abweichendes wird nicht erhoben, nicht vertieft oder nur erwähnt, aber nicht gewichtet.
5. Am Ende erscheint die Hypothese als Ergebnis der Ermittlungen, obwohl sie ihr Ausgangspunkt war.

In der Kassenprüfung zeigt sich das an einer übersprungenen Brücke: Aus formellen Mängeln wird „nicht ordnungsgemäß“, daraus „unvollständig“, daraus die Hinzuschätzung. Formelle Mängel berechtigen aber nur insoweit zur Schätzung, als sie Anlass geben, die *sachliche* Richtigkeit zu beanstanden (§ 158 AO); sie sind nach ihrer Bedeutung für den Einzelfall zu gewichten. Die Gegenfrage lautet: **Welche Tatsache belegt, dass tatsächlich Einnahmen fehlen?** – ein Kassenfehlbetrag, ein nicht verbuchter Wareneinkauf, ein Eingriff in das Kassensystem, ein ungeklärter Vermögenszuwachs?

> *Was müsste man finden, damit die Annahme falsch oder wesentlich zu relativieren wäre – und hat jemand danach gesucht?*

III. Der Fehler in der Frage: der Untersuchungsgegenstand

Der Untersuchungsgegenstand entscheidet darüber, welche Tatsachen überhaupt als relevant erscheinen. Wer innerhalb einer geschlossenen Frage ermittelt, kann sehr fleißig sein und doch am entscheidenden Sachverhalt vorbei ermitteln.

Geschlossene Frage (Antwort eingebaut)	Offene Frage (ergebnisoffen)
Welche Tatsachen belegen die Geschäftsleitung im Inland?	Worin bestand der Geschäftsbetrieb, wo wurden die maßgeblichen Entscheidungen getroffen, und welche Funktion hatte das inländische Büro darin?
Welche Umstände sprechen für eine verdeckte Gewinnausschüttung?	Welche wirtschaftliche Funktion hatte diese Zahlung tatsächlich?
Wo sind die nicht erklärten Umsätze?	Sind die erklärten Umsätze vollständig – und woran ließe sich das prüfen?
Woraus ergibt sich, dass die Inhaberin von den Zahlungen wusste?	Wer hatte welchen Einblick in welche Konten und Vorgänge, und wohin flossen die Mittel?

Daraus folgt eine Warnung an die Beraterseite: Wer im Einspruch zwei Dutzend Indizien einzeln widerlegt, hat den Rahmen der Gegenseite häufig bereits akzeptiert. Die stärkere erste

Frage lautet oft: **Ist der entscheidungserhebliche Sachverhalt überhaupt ergebnisoffen ermittelt worden?**

IV. Die richtige Rüge: Ermittlungsmangel statt Würdigungsstreit

Wer sich auf den Streit um die Gewichtung von Indizien einlässt, landet in der **freien Beweiswürdigung** nach **§ 96 Abs. 1 FGO**. Die freie Würdigung setzt aber ermittelte und festgestellte Tatsachen voraus. Fehlen sie, ist die richtige Rüge eine andere: Die für die Rechtsanwendung erforderlichen Tatsachen sind nicht ermittelt (§ 88 AO, § 76 FGO), und zu ihnen hat rechtliches Gehör nicht stattgefunden (§ 96 Abs. 2 FGO). Zu würdigen ist nur, was ermittelt ist.

Beruht ein Bericht auf Annahmen statt auf Tatsachen und auf einer selektiven statt einer vollständigen Erfassung von Sachverhalt und Akte, fehlt jeder weiteren Stufe die Grundlage: Die Außenprüfung war nicht **abschlussreif**, das Einspruchsverfahren ist nicht **entscheidungsreif**, und ein Urteil kann nur ergehen, wenn das Gericht die Ermittlung selbst nachholt. Im finanzgerichtlichen Verfahren ist die unterlassene Sachaufklärung in der mündlichen Verhandlung zu rügen; anderenfalls droht Rügeverlust (§ 155 FGO i. V. m. § 295 ZPO).

C. Die institutionelle Verstärkung

I. Mehrfache Bearbeitung ist nicht mehrfache Prüfung

Man könnte erwarten, dass nachfolgende Stellen die Festlegung eines Prüfers korrigieren: Sachgebietsleitung, Rechtsbehelfsstelle, Bußgeld- und Strafsachenstelle, Staatsanwaltschaft, Gericht. Doch die nächste Stelle beginnt nicht bei null. Sie übernimmt Feststellungen, Schlussfolgerungen und Einordnungen – und mit ihnen oft unbemerkt die Perspektive, unter der der Fall zuerst betrachtet wurde.

Ist der Bericht fertig, lehnen es die auswertenden Stellen regelmäßig ab, sich mit Einwendungen zur Methode zu befassen; der Bericht gilt als Ergebnis, nicht als Gegenstand der Prüfung. Gibt der Prüfer schon während der Prüfung zu verstehen, er habe seine Sicht mit der Rechtsbehelfsstelle abgestimmt, so hat sich die zur vollständigen und objektiven Neuprüfung verpflichtete Stelle (**§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO**) festgelegt, bevor der Einspruch eingelegt ist. Eine solche Vorfestlegung rechtfertigt Misstrauen gegen die Unparteilichkeit und kann geltend gemacht werden (**§ 83 AO**).

Die erste unabhängige Kontrolle findet deshalb häufig erst bei Staatsanwaltschaft, Finanzgericht oder Strafrichter statt. Hinzu kommt ein Paradox: Wer unsicher ist, legt vor; wer überzeugt ist, tut es seltener. **Gerade die scheinbar sicherste Hypothese wird deshalb oft am wenigsten unabhängig kontrolliert.**

II. Der Aggregatzustand einer Aussage

Station	Formulierung
Prüferhandakte	„Diese Umstände **sprechen für** eine Geschäftsleitung im Inland.“
Prüfungsbericht	„Die Geschäftsleitung **befand sich** im Inland.“

Station	Formulierung
Einspruchsentscheidung	„Wie die Außenprüfung **festgestellt hat**, befand sich die Geschäftsleitung im Inland.“
Strafverfahren	Teil des Tatvorwurfs – die Herkunft als Würdigung eines einzelnen Bearbeiters ist nicht mehr sichtbar.

> *Eine fremde Würdigung wird nicht dadurch zur Tatsache, dass sie bereits in einer Behördenakte steht. Aktenmenge ersetzt keine Tatsachendichte.*

III. Die Zirkelbestätigung

Eine besondere Form der Selbstbestätigung zeigt sich, wenn eine Annahme durch Quellen bestätigt wird, die selbst aus ihr hervorgegangen sind. In einem Schätzungsfall übertrug das Finanzamt Rohgewinnaufschläge aus einer früheren Außenprüfung auf die Streitjahre. Diese Aufschläge beruhten aber nicht auf festgestellten Erlösen, sondern auf der damaligen Schätzung. Die amtliche Richtsatzsammlung sollte nach eigenem Bekunden nicht Grundlage der Schätzung sein, wurde aber „zur Bestätigung“ herangezogen. Das Amt bestätigte seine heutige Annahme mit seiner früheren.

> *Dass Werte übereinstimmen, ist keine Bestätigung, wenn sie nicht unabhängig voneinander entstanden sind.*

Dasselbe Muster findet sich auf der Ebene der Behörden: Eine Oberbehörde übernimmt die Würdigung der Fahndung, und die Fahndung beruft sich anschließend auf die Stellungnahme der Oberbehörde, weil sie sich „mit unseren Ermittlungen deckt“ (dazu E. VIII.).

IV. Der Blick von innen

Ehemalige Angehörige der Finanzverwaltung beschreiben den Befund sinngemäß übereinstimmend: Sachbearbeiter schließen sich häufig der Argumentation an, die ihnen eine andere Stelle geliefert hat, ohne eine eigenständige Bewertung erkennen zu lassen. Vorgesetzte schalten sich meist nur ein, wenn der Bearbeiter selbst unentschlossen ist; einem überzeugten Bearbeiter zu widersprechen, ist unüblich. Eine eigene Meinung bildet sich noch am ehesten die Rechtsbehelfsstelle. Kontrolle findet also statt, wenn jemand zweifelt – und nur dann.

V. Vom steuerlichen Befund zum strafrechtlichen Vorwurf

Eine Schätzung kann steuerlich zulässig sein, ohne dass strafrechtlich nachgewiesen ist, welche Umsätze konkret verkürzt wurden. Eine Mehrsteuer sagt nichts darüber, welche Person was wusste und wollte; eine Beweislastentscheidung im Besteuerungsverfahren ersetzt im Strafverfahren keinen Nachweis (§ 261 StPO). **Der steuerliche Befund ist nicht das strafrechtliche Ergebnis.**

D. Praxisfall I: das Gästehaus

I. Sachverhalt

Ein kleiner Beherbergungsbetrieb war formal auf Frau A. angemeldet und wurde im Alltag von ihrem damaligen Lebensgefährten, Herrn B., geführt; Frau A. war in Vollzeit anderweitig

angestellt. Nach der Trennung stellte sich heraus, dass Einnahmen nicht vollständig erklärt und teilweise über Konten geflossen waren, die in der Buchführung nicht auftauchten. In ihrer Vernehmung sagte Frau A.:

> *„Wir haben das Gästehaus gemeinsam geführt, auf meinen Namen."*

II. Von der Umgangssprache zum Tatvorwurf

1. Aus „gemeinsam geführt" wird der Begriff der **„gemeinsamen Betriebsführung"**.
2. Daraus wird eine **GbR**, deren Gewinn hälftig aufgeteilt wird – nicht weil das festgestellt wäre, sondern weil keine andere Aufteilung bestimmt wurde.
3. Daraus wird **Mittäterschaft** und ein **gemeinsamer Tatplan**.
4. Der **Vorsatz** wird damit begründet, Frau A. hätte Herrn B. kontrollieren müssen.

Was „gemeinsame Betriebsführung" tatsächlich bedeutete, wurde nie aufgeklärt. Der frühere Steuerberater hatte der Fahndung schriftlich die Kriterien geliefert, an denen sich das hätte prüfen lassen: Wer verhandelte mit den Gästen, organisierte die Belegung, stellte Rechnungen aus, nahm das Geld entgegen, führte Konten und Aufzeichnungen? Die Fahndung gab diese Fragen wieder und verwarf sie mit Hinweis auf gelegentliche Hilfstätigkeiten und die formale Stellung von Frau A. Ermittelt wurde dazu nichts.

III. Zwei Annahmen tragen alles

Annahme	Nie ermittelt	Gegenbefund in der Akte
„gemeinsam geführt"	Wer verhandelte, rechnete ab, vereinnahmte, buchte?	Herr B. organisierte und buchte; das Rechnungsprogramm lief auf seinem Rechner
„gemeinsam profitiert"	Wohin flossen die Einnahmen? Die Konten wurden zur Höhe ausgewertet, nicht zum Verbleib	Mahnungen, Pfändungen, Insolvenz; betriebliche Lasten aus eigenem Arbeitseinkommen getragen

Warum sollte, wer von verschwiegenen Einnahmen profitiert, die Lasten des Betriebs tragen und in die Insolvenz gehen? Und: Die Besteuerungsgrundlagen, deren Verkürzung Frau A. vorgeworfen wird, konnte selbst die Fahndung nur **schätzen**. Wie soll Frau A. sie gekannt haben? Was sie vom Betrieb wahrnahm, waren Mahnungen und Pfändungen; wer einen Betrieb so erlebt, schließt auf Verluste, nicht auf verschwiegene Gewinne.

IV. Welcher Sachverhalt soll gelten?

Frage	Zugrunde gelegte Annahme
Umsatzsteuer	Frau A. ist **alleinige Unternehmerin**.
Einkommen- und Gewerbesteuer	Der Betrieb ist eine **GbR**, Gewinn je zur Hälfte.
Tatbeteiligung	**Mittäterschaft in allen Jahren** – auch in dem Jahr, für das die Fahndung selbst festhielt, Frau A. sei außer der Anmeldung nicht mehr beteiligt gewesen.
Früheres Verfahren	Frau A. ist **Inhaberin**, Herr B. **ihr Arbeitnehmer**.

Jede Variante ist für sich denkbar. Zusammen beschreiben sie keinen Sachverhalt, den es gegeben haben kann.

V. Was in der Würdigung nicht mehr vorkommt

Im Bericht der Fahndung steht, dass Herr B. größtenteils die Organisation übernahm und die Aufzeichnungen führte; dass er bestätigte, die weiteren Konten seien Frau A. nicht bekannt gewesen; dass Frau A. vergeblich versucht hatte, die Unterlagen von ihm zu erhalten; dass für das letzte Jahr keine Beteiligung erkennbar war; dass nicht festgestellt werden konnte, wem die Vorteile zugeflossen sind. In den späteren Würdigungen kommt davon nichts mehr vor; eine spätere Stellungnahme übernimmt den Bericht in den tragenden Passagen nahezu wörtlich. Auch die Wiedergabe der Einlassung ist verkürzt: Aus der Aussage, Herr B. habe ihr Geld gegeben, wenn sie privat etwas brauchte, und sich ansonsten ausschließlich um alles Finanzielle gekümmert, wird die Feststellung, sie habe „von dem Geld auch privat gelebt“.

VI. Der Weg zurück in die Aufklärung

- **Welchen Inhalt hat die „gemeinsame Betriebsführung“?** Welche konkrete Leitungs- oder Entscheidungshandlung ist festgestellt?
- **Wer hat die Einnahmen erzielt und behalten?** Wohin ist das Geld geflossen?
- **Welche der Varianten soll gelten?** Solange das offen ist, lassen sich weder Tatbestand noch Vorsatz prüfen.
- **Was steht in der Akte, was in der Würdigung nicht mehr vorkommt?**

E. Praxisfall II: das Verwaltungsbüro

I. Sachverhalt

Eine Gesellschaft mit Sitz im benachbarten Ausland erbringt dort fachliche Dienstleistungen, die nach dem Recht dieses Staates von dort zugelassenen Fachleuten in dortigen Räumen erbracht werden müssen. Die Gesellschaft ist im ausländischen Register eingetragen, unterhält dort Räume, Personal und Konten und wird dort besteuert. Im Inland betreibt sie ein Verwaltungsbüro, das eine langjährige Büroleiterin führt: Terminorganisation, Korrespondenz, Rechnungskontrolle, Personalverwaltung. Der Vorstand, selbst als Fachmann für die Gesellschaft tätig, hat Wohnsitze im In- und im Ausland.

Die Steuerfahndung kommt zu dem Ergebnis, die Gesellschaft sei vom inländischen Büro aus geleitet worden. Daraus folgen unbeschränkte Steuerpflicht der Gesellschaft im Inland (§ 10 AO) und einkommensteuerliche Folgen für den Vorstand – und strafrechtliche Vorwürfe.

II. Die geschlossene Frage

Die Fahndung trug umfangreiche Erkenntnisse zum inländischen Büro zusammen. Die Staatsanwaltschaft hielt später fest, dass Ermittlungsergebnisse zu den im Ausland ausgeführten Tätigkeiten der Gesellschaft im Fahndungsbericht kaum beleuchtet würden. Gefragt worden war, was im Büro geschah – nicht, worin der Geschäftsbetrieb bestand und welche Funktion das Büro darin hatte. Nach Auffassung der Staatsanwaltschaft kam es aber gerade darauf an: Gemessen am Geschäftszweck erschienen die Tätigkeiten im Inland als Unterstützungsleistungen für die im Ausland erbrachte Kernleistung.

III. Belege, die nicht tragen

- **Aufenthaltsdaten:** Zum Beleg, der Vorstand habe überwiegend vom Inland aus gehandelt, diente eine Auswertung von Geodaten. Nach einem Vermerk des IT-Fahnders, der sie selbst erstellt hatte, war sie für die Bestimmung eines regelmäßigen Aufenthaltsorts nicht verwertbar, weil sie ganz überwiegend auf Bilddateien beruhte, die auch empfangen oder weitergeleitet sein konnten. Das Finanzgericht hob genau diesen Vermerk hervor.
- **Stillschweigend aufgegebener Beleg:** Die leitende Stellung der Büroleiterin stützte der Fahndungsbericht maßgeblich auf eine E-Mail, sie sei Mitglied der Geschäftsleitung „mit Prokura“. Eine Prokura bestand nie. Spätere Stellungnahmen erwähnen diesen Beleg nicht mehr – die Hypothese, die er tragen sollte, blieb.
- **Zeugnis vom Hörensagen:** Die Aussage, im Ausland arbeite „eigentlich niemand recht“, beruhte nicht auf eigener Wahrnehmung des Zeugen, der die Räume der Gesellschaft nach eigenen Angaben nie betreten hatte.
- **Gewissheit ohne Grundlage:** Die genauen Arbeitsschritte bei der Fertigstellung der Arbeitsergebnisse konnte die Fahndung nach Angaben des Finanzamts nicht anführen; sie seien aber „definitiv nicht“ im Ausland erfolgt.

IV. Die Zitatprobe

Nach der Stellungnahme des Finanzamts behielt sich der Vorstand die letzte Entscheidung nur „in Einzelfällen“ vor. Eine Zeugin, die an den Arbeitsergebnissen mitwirkte, hatte ausgesagt, ohne seine Freigabe sei keines hinausgegangen; auf derselben Protokollseite, die das Finanzamt für eine andere Frage heranzog, schilderte sie seine regelmäßige Anwesenheit und Kontrolle. Eine E-Mail, in der der Vorstand ankündigt, Teile seiner Durchsicht wegen höherer Auslastung möglicherweise abzugeben, wurde ohne ihren Zusammenhang als Beleg dafür zitiert, dass er sie abgegeben habe.

V. Sich ausschließende Prämissen

Einerseits soll die Büroleiterin eine faktisch geschäftsleitende Stellung innegehabt haben. Andererseits soll gerade der Vorstand die maßgebliche Leitungsperson gewesen sein, die vom Inland aus handelte. Beides zugleich kann nicht zutreffen; jede Prämisse wird dort verwendet, wo sie das Ergebnis trägt.

VI. Primärdaten, die nicht genutzt wurden

Die Fahndung hatte Zugriff auf den Datenraum der Gesellschaft, in dem die fachlichen Unterlagen, Entwürfe und Arbeitsergebnisse lagen. Die Darstellung des Geschäftsablaufs durch die Gesellschaft musste nicht geglaubt werden – sie ließ sich anhand dieser Primärdaten überprüfen. Ob das geschehen ist und mit welchem Ergebnis, lässt die Akte nicht erkennen.

VII. Die Ausdehnung auf Personen

Beschuldigt wurden neben dem Vorstand auch sein Sohn als weiteres Organmitglied, die Büroleiterin – und die **Steuerberaterin**, die die Auffassung vertreten hatte, das inländische Büro sei eine unselbständige Niederlassung. Die Hypothese machte vor dem Berater nicht halt.

VIII. Die Einstellung – und was danach geschah

Die Staatsanwaltschaft stellte das Verfahren gegen alle Beschuldigten nach **§ 170 Abs. 2 StPO** ein. Objektiv sei bereits fraglich, ob die Annahme einer Leitung vom Inland aus Bestand haben könne; subjektiv sei ein Vorsatz nicht nachweisbar, zumal der Vorstand nach einem Hinweis eines ausländischen Beraters die inländische Steuerberaterin befragt und deren Auskunft gefolgt sei. Auch eine von der Fahndung als belastend gedeutete Änderung des Arbeitsvertrags der Büroleiterin ließ sich nach Auffassung der Staatsanwaltschaft ebenso gut als Klarstellung der tatsächlichen Verhältnisse verstehen.

Damit war die Sache für die Fahndung nicht erledigt. Sie legte der Staatsanwaltschaft die Stellungnahme einer Oberbehörde vor, die im Ergebnis eine vorsätzliche Hinterziehung annahm, und regte die Wiederaufnahme an, weil sich dies „mit unseren Ermittlungen deckt“. Die Staatsanwaltschaft lehnte ab: Die vertretene andere Rechtsauffassung vermöge die Einstellung nicht zu erschüttern. Im finanzgerichtlichen Verfahren bezeichnete das Finanzamt die Einschätzung der Staatsanwaltschaft dennoch als „irrig“. Eine weitere Staatsanwaltschaft sah später ebenfalls keinen Anlass für Ermittlungen.

> *Die Hypothese überlebt die Einstellung. Selbst eine unabhängige Kontrolle wird nicht als Ergebnis angenommen, sondern als Hindernis behandelt.*

IX. Das Finanzgericht

Im Aussetzungsverfahren setzte das Finanzgericht die Vollziehung der Einkommensteuerbescheide des Vorstands für mehrere Jahre in voller Höhe und für die übrigen Jahre teilweise aus; die Kosten trug ganz überwiegend das Finanzamt. Das Gericht sah sich ohne die Ermittlungsakten nicht in der Lage, eine Leitung vom Inland aus nachzuvollziehen – das Finanzamt hatte sie nicht vorgelegt. Es hob hervor, dass die Geodatenauswertung nach Einschätzung ihres eigenen Urhebers nicht verwertbar sei. Und es stellte klar: **Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht (§ 90 AO) kann eine Steuerhinterziehung nicht tragen**; zur Begründung einer Geschäftsleitung im Inland kann sie nur herangezogen werden, wenn konkrete Aufforderungen zur Mitwirkung erfolglos blieben. Eine Anhörung vor Erlass der Bescheide hatte nicht stattgefunden.

F. Praxisfall III: die Vermittlungsagentur

I. Sachverhalt

Eine kleine Agentur vermittelte Veranstaltungen. Geschäftsführerin war Frau C.; das operative Vermittlungsgeschäft lag im Wesentlichen bei ihrem Ehemann. Frau C. hatte nach Problemen in einem früheren Unternehmen der Familie eine neue Buchhalterin und einen neuen Steuerberater eingesetzt; Kontovollmacht hatte die Buchhalterin, nicht sie. Eine Außenprüfung nahm nicht verbuchte Vermittlungsumsätze an; gegen Frau C. erging ein Strafbefehl.

II. „Im Detail ermittelt“

Nach den Stellungnahmen der Bußgeld- und Strafsachenstelle waren die fehlenden Einnahmen „im Detail“, „in Kleinarbeit“ und „präzise“ ermittelt. Tatsächlich beruhten die Mehrergebnisse auf Schätzungen vermuteter Geschäftsvorfälle, gestützt unter anderem auf Ankündigungen in sozialen Medien. Eine Ankündigung belegt aber nicht, dass eine

Veranstaltung stattfand, wer Vertragspartner war und wer welches Entgelt erhielt. Die Prüfungsberichte selbst hielten fest, Angaben zu Zahlungsempfängern seien nicht erfolgt und Zahlungsflüsse nicht mehr aufklärbar. Keiner der als zahlend angenommenen Veranstalter wurde vernommen. Von zunächst über zweihundert angenommenen Vorgängen musste die Prüfung den weit überwiegenden Teil aufgeben; übrig blieben wenige Dutzend, sämtlich bestritten.

> *Wie präzise ist eine Methode, deren Ergebnisse der Prüfer selbst überwiegend aufgeben musste?*

III. Dieselbe Behörde, zwei Rollen

Im Strafbefehl gegen den Ehemann ging dieselbe Behörde davon aus, Frau C. habe die Einnahmen „mangels Kenntnis“ nicht erklären können; sie sei als Werkzeug benutzt worden. Im Verfahren gegen Frau C. war sie Vorsatztäterin – für dieselben Einnahmen und dieselben Jahre. Ein eigener Vermerk der Ermittlungsbehörde hielt fest, Nutznießer der Gelder könne nur der Ehemann gewesen sein, und Frau C. habe die Erklärungen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Buchführung unterschrieben.

IV. Aus „hätte erkennen müssen“ wird Vorsatz

Selbst wenn sie keine Kenntnis gehabt habe, hätte Frau C. die Vorgänge durch Kontrollen und Stichproben entdecken können; es habe sich ihr aufdrängen müssen, dass sie sich auf ihren Mann nicht verlassen könne. Daraus wurde bedingter Vorsatz gefolgert. „Entdecken können“ und „aufdrängen müssen“ beschreiben aber Fahrlässigkeit und Leichtfertigkeit, nicht Vorsatz. Und welche Stichprobe hätte aufgedeckt, was der Prüfer in jahrelanger Prüfung mit Zugriff auf alle Unterlagen nur schätzen konnte?

V. Die unterstellte Zustimmung der Berater

Die Bußgeld- und Strafsachenstelle trug vor, die Berater hätten gegen die Hinzurechnungen in der Schlussbesprechung „keine Einwände mehr erhoben“, die Gesellschaft habe die Feststellungen „hingenommen“. Tatsächlich hatte der Vertreter der Gesellschaft die Feststellungen zuvor in mehreren umfangreichen Schriftsätzen bestritten; eine tatsächliche Verständigung hatte die Sachgebietsleitung abgelehnt; die Gesellschaft legte gegen alle Bescheide Einspruch ein und klagte jahrelang. Für Berater liegt darin eine sehr konkrete Lehre (dazu K. I.).

VI. Das Gericht zweifelt, die Behörde beharrt

Die Strafrichterin hielt in einem Vermerk fest, ein hinreichender Tatverdacht bestehe nicht, weder für Vorsatz noch für Leichtfertigkeit, und bat um Rücknahme des Strafbefehlsantrags. Die Bußgeld- und Strafsachenstelle hielt mit zwei weiteren Stellungnahmen am Antrag fest. Es kam zur Hauptverhandlung. Nach vielen Jahren der Ermittlungen wollte die Mandantin Frieden; das Verfahren wurde nach **§ 153a StPO** gegen eine Geldauflage eingestellt – in einer Lage, in der nach Auffassung der Verteidigung allenfalls ein Freispruch oder eine Einstellung nach § 153 StPO angemessen gewesen wäre.

> *Auch das ist ein Ergebnis der Hypothesenbestätigung: Nicht die Behörde korrigiert sich, sondern der Betroffene gibt nach.*

G. Weitere Fallgruppen

I. Die naheliegende Gegenprobe, die niemand macht

In einem Schätzungsfall verkaufte nur einer von mehreren Betriebsteilen überwiegend bar über eine Kasse; das Großhandelsgeschäft lief ausschließlich auf Rechnung, der Wareneinsatz war nicht beanstandet. Die gesamte Hinzuschätzung hätte also an einer einzigen Verkaufsstelle erzielt worden sein müssen. Zugleich hatten die Gesellschafter nach einer früheren Prüfung mit erheblichen Nachzahlungen ihre Reserven verloren und alle späteren Investitionen über Darlehen finanziert. Wer über verborgene Barmittel verfügt, finanziert Investitionen nicht vollständig mit Fremdkapital. Festgestellt war weder ein Kassenfehlbetrag noch ein nicht verbuchter Wareneinkauf, ein Eingriff in das Kassensystem oder ein Vermögenszuwachs. Die betrieblichen Verhältnisse boten naheliegende Ansätze zur Gegenprobe; genutzt wurden sie nicht.

II. Das Strafverfahren überholt das Besteuerungsverfahren

In einem weiteren Verfahren klärt das Veranlagungsfinanzamt einen Sachverhalt noch im Wege der Anhörung auf; die Antworten des Steuerpflichtigen liegen noch nicht vor. Parallel leitet die Steuerfahndung bereits zahlreiche Ermittlungsverfahren gegen Beteiligte ein und richtet an den Geschäftsführer der maßgeblichen Gesellschaft persönlich umfangreiche Fragen zu Vorgängen der Gesellschaft – Fragen, die zugleich Gegenstand der laufenden Aufklärung im Veranlagungsverfahren sind und die er als Angestellter gegenüber seiner Arbeitgeberin nicht ohne Weiteres beantworten darf. Adressat wäre, wenn überhaupt, die Gesellschaft gewesen; gerade sie steht aber im Aufklärungsprozess mit dem Veranlagungsfinanzamt.

Die Fragen liegen auf der Hand: Was rechtfertigt den Anfangsverdacht, bevor die Amtsermittlung im Besteuerungsverfahren abgeschlossen ist? Wie verhält sich die Parallelermittlung zu § 393 Abs. 1 AO? Und welchen Erkenntnisgewinn verspricht eine Befragung der falschen Person zu einem Sachverhalt, den die richtige gerade aufklärt?

H. Das Muster im Querschnitt

Die folgende Übersicht stellt die Bausteine des Musters den fünf ausführlicher geschilderten Verfahren gegenüber. Sie erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit; sie zeigt, dass dieselben Elemente in ganz unterschiedlichen Sachgebieten wiederkehren.

Baustein	Restaurant (A.)	Gästehaus (D.)	Büro (E.)	Agentur (F.)	Schätzungsfälle (CIII. G. I.)
Formel statt Feststellung	„Verschleierung“	„gemeinsame Betriebsführung“	„faktische Geschäftsleitung“	„Strohmann“	Kassenmangel = fehlende Einnahmen
Geschlossene Frage, einseitige Ermittlung	Betriebliche Gründe nicht geprüft	Inhalt der Betriebsführung nie ermittelt	Auslandstätigkeit „kaum beleuchtet“	Veranstalter, Vermittler nie vernommen	Gegenproben ungenutzt
Gewissheitsvokabular	„Verschleierung“ als Tatsache	–	„definitiv nicht“	„im Detail“, „präzise ermittelt“	–
Entlastendes verschwindet	Einwendungen „nicht mehr relevant“	Eigene Feststellungen fehlen in Würdigung	Vermerk des IT-Fahnders	Vermerk: Nutznießer nur Ehemann	–

Baustein	Restaurant (A.)	Gästehaus (D.)	Büro (E.)	Agentur (F.)	Schätzungsfälle (CIII. G. I.)
Verkürzte Wiedergabe	–	Einlassung verkürzt	Zeugin, E-Mail halb zitiert	Zustimmung der Berater unterstellt	–
Sich widersprechende Varianten	–	USt / ESt / Tatbeteiligung	Büroleiterin oder Vorstand leitend	Werkzeug oder Vorsatztäterin	–
Begründung fällt, Ergebnis bleibt	Umbuchungsthese aufgegeben, Verböserung	–	Prokura-Beleg aufgegeben	Über 200 → wenige Dutzend	–
Zirkelbestätigung	–	–	Oberbehörde „deckt sich“	–	Frühere Schätzung bestätigt heutige
Aus „hätte erkennen müssen“ wird Vorsatz	–	„hätte kontrollieren müssen“	–	„hätte entdecken können“	–
Ausdehnung auf Personen	–	Formale Inhaberin	Sohn, Büroleiterin, Steuer-beraterin	Geschäfts-führerin	–
Beharren gegen unabhängige Kontrolle	Verböserung nach gerichtlichen Zweifeln	–	Wiederaufnahme nach Einstellung angeregt	Festhalten trotz Bitte des Gerichts	–
Mitwirkungspflicht statt Ermittlung	–	–	§ 90 Abs. 2 AO ohne Aufforderung	Beweislast aus Besteuerungsverfahren	–

I. Erkennen: Warnsignale

Aus den geschilderten Verfahren lassen sich Warnsignale ableiten, die in Außenprüfung, Berichtsentwurf, Einspruchsentscheidung und Strafverfahren gleichermaßen auftreten:

1. **Formeln statt Feststellungen:** Begriffe ohne festgestellten Inhalt tragen das Ergebnis.
2. **Gewissheitsvokabular:** „offensichtlich“, „zweifelsfrei“, „definitiv“, „präzise ermittelt“ – wo eine Tatsache stehen müsste.
3. **Fragen mit eingebauter Antwort:** Ermittelt wird nur, was die Annahme stützt.
4. **Entlastendes wird zur „Schutzbehauptung“:** Vortrag wird eingeordnet, nicht geprüft.
5. **Zitat statt Prüfung:** Folgestellen übernehmen Passagen wörtlich.
6. **Sachverhaltsvarianten** je nach Steuerart, Jahr oder Verfahren – stets die belastende.
7. **Eigene entlastende Feststellungen verschwinden** zwischen Bericht und Würdigung.
8. **Belege fallen weg, das Ergebnis bleibt:** Begründungen werden stillschweigend ausgetauscht, das Ergebnis wächst eher, als dass es schrumpft.
9. **Zirkelbestätigung:** Bestätigt wird mit Quellen, die aus der Annahme selbst hervorgegangen sind.
10. **Aus „hätte erkennen müssen“ wird Vorsatz.**
11. **Ausdehnung auf Personen:** Mitarbeiter, Angehörige und Berater werden einbezogen, ohne dass ihr Tatbeitrag festgestellt ist.
12. **Beharren gegen unabhängige Kontrolle:** Zweifel des Gerichts oder eine Einstellung führen nicht zur Überprüfung, sondern zu neuen Stellungnahmen.

J. Den Haken finden: die Akte rückwärts lesen

I. Sieben Proben

Statt jedem belastenden Punkt einen entlastenden entgegenzusetzen, ist es wirksamer, die Akte rückwärts zu lesen. Häufig schrumpfen zwanzig Ordner dabei auf zwei bis vier tragende Ausgangsannahmen.

1. **Herkunftsprobe:** Wo taucht die zentrale Aussage erstmals auf? War sie dort Tatsache oder schon Schluss? Wer hat sie geprüft, wer nur übernommen?
2. **Ebenentrennung:** Tatsache, Schlussfolgerung, wirtschaftliche Einordnung und rechtliche Bewertung trennen und bei jedem Übergang fragen, warum er trägt.
3. **Widerlegungsprobe:** Benennen, was die Behörde hätte finden müssen, damit ihre Annahme falsch wäre, und konkrete Ermittlungsansätze aufzeigen – Zeugen, Primärdaten, Kontenbewegungen.
4. **Variantenprobe:** Bescheide verschiedener Steuerarten und Jahre sowie Parallelverfahren nebeneinanderlegen.
5. **Zitatprobe:** Wiedergaben gegen den Wortlaut der Akte lesen – auch die Wiedergabe des eigenen Verhaltens als Berater.
6. **Restmengenprobe:** Auflisten, welche eigenen Feststellungen der Behörde in ihrer Würdigung nicht mehr vorkommen.
7. **Wirtschaftliche Gegenprobe:** Wo müssten die unterstellten Einnahmen erzielt worden sein, und wohin wären sie geflossen? Passt das Ergebnis zu Liquidität, Finanzierung und Lebensführung?

II. Fragen statt Gegenbehauptungen

Diese Werkzeuge wirken am stärksten als Fragen. „Der Prüfer war voreingenommen“ lässt sich leicht zurückweisen. „Welche Tatsache belegt, dass …?“ lässt sich nur beantworten, indem man in die Akte schaut. Die sachlichere Kritik ist zugleich die schwerer zu entkräftende:

> *Die Akte lässt nicht erkennen, dass die tragende Annahme je einer ernsthaften Gegenprüfung ausgesetzt war.*

K. Handlungsempfehlungen für die Praxis

I. Während der Außenprüfung

1. **Laufend reagieren:** Der Prüfer hat über festgestellte Sachverhalte und ihre möglichen Auswirkungen während der Prüfung zu unterrichten (§ 199 Abs. 2 AO). Jede vorläufige Feststellung ist der Moment, die tragende Annahme zu benennen, Ermittlungsansätze aufzuzeigen und auf §§ 88, 199 Abs. 1 AO hinzuweisen – schriftlich und aktenkundig.
2. **Erklärungen präsent belegen:** Die richtige Erklärung nützt wenig, wenn sie nur pauschal vorgetragen wird. Eidesstattliche Versicherungen von Mitarbeitern, Exportdateien, Kalender und Primärdaten gehören früh in die Akte – spätestens in ein Aussetzungsverfahren, in dem nur präsente Beweismittel zählen.
3. **Abschlussreife bestreiten:** Ist die tragende Annahme nicht gegengeprüft, ist die Prüfung nicht reif für die Schlussbesprechung (§ 201 AO).

4. **In der Schlussbesprechung nicht schweigen:** Halten Sie schriftlich fest, dass Sie den Feststellungen nicht zustimmen und welche Einwendungen aufrechterhalten bleiben. Sonst kann Schweigen später als Zustimmung gelesen werden – auch in einem Strafverfahren gegen Ihren Mandanten.
5. **Auf Begriffe achten:** Umgangssprache des Mandanten – „gemeinsam", „nebenbei", „bar auf die Hand" – kann zum Rechtsbegriff werden.
6. **Den strafrechtlichen Kipppunkt erkennen:** Fragt der Prüfer nicht mehr, was geschehen ist, sondern wer was wusste, ist das ein Signal. Bei Verdacht einer Straftat ist die Prüfung insoweit zu unterbrechen und zu belehren (§ 11 ApO; § 393 Abs. 1 Satz 4 AO). Frühzeitig einen Strafverteidiger hinzuziehen.
7. **Den richtigen Adressaten verlangen und Verfahrensart beachten:** Betreffen Fragen Vorgänge einer Gesellschaft, ist die Gesellschaft im Besteuerungsverfahren zu befragen, nicht ihr Organ im Strafverfahren persönlich – erst recht, wenn die Gesellschaft dieselben Fragen gerade im Besteuerungsverfahren beantwortet.

II. Im Einspruchsverfahren

1. **Die Hypothese sichtbar machen und die Rechtsbehelfsstelle adressieren:** Die tragende Annahme benennen, fragen, wo sie festgestellt ist, und an die Pflicht zur vollständigen Neuprüfung erinnern (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO). Vorfestlegungen schriftlich festhalten (§ 83 AO).
2. **Verfahrensrechte nutzen:** Mitteilung der Besteuerungsunterlagen beantragen (§ 364 AO), Erörterung beantragen und offene Sachverhaltsfragen adressieren (§ 364a AO), Teilnahme an Vernehmungen und Beweisaufnahmen verlangen (§ 365 Abs. 2 AO).
3. **Mitwirkungspflicht und Ermittlungspflicht auseinanderhalten:** Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht kann eine Hinterziehung nicht tragen und eine belastende Feststellung nur stützen, wenn zuvor konkret zur Mitwirkung aufgefordert wurde. Fehlt eine solche Aufforderung, sollte das ausdrücklich gerügt werden.
4. **Zweifel erzeugen statt Überzeugung bekämpfen:** Eine präzise Frage wirkt mehr als eine lange Gegendarstellung.

III. Im finanzgerichtlichen Verfahren

Nicht die Gewichtung von Indizien angreifen, sondern rügen, dass die erforderlichen Tatsachen nicht ermittelt sind (§ 76 FGO) und rechtliches Gehör insoweit nicht stattgefunden hat (§ 96 Abs. 2 FGO). Auf Vorlage der vollständigen Ermittlungsakten hinwirken; ohne sie kann das Gericht die Annahmen der Behörde oft nicht nachvollziehen. Das Recht, der Beweisaufnahme beizuwohnen, folgt aus § 83 FGO. Die Sachaufklärungsrüge ist in der mündlichen Verhandlung zu erheben (§ 155 FGO i. V. m. § 295 ZPO).

IV. Wenn das Strafverfahren den Berater erreicht

Der Fall des Verwaltungsbüros zeigt, dass die Hypothese auch die Steuerberaterin erfassen kann, deren Auskunft der Mandant gefolgt ist. Beratungsakten, Auskünfte und Stellungnahmen sollten deshalb so dokumentiert sein, dass sie später als das erkennbar sind, was sie waren: eine fachliche Einschätzung auf der Grundlage des damals bekannten Sachverhalts. Und der Fall der Vermittlungsagentur zeigt, welchen Preis Betroffene zahlen, wenn ein Verfahren nur durch Zermürbung endet. Ob Frieden um den Preis einer Einstellung gegen Auflage

vorzugswürdig ist, entscheidet der Mandant; der Berater sollte ihm aber deutlich machen, worauf er damit verzichtet.

L. Schluss: frühe Gegenprüfung statt später Eskalation

Die Antwort kann nicht lauten, dass jede Behörde alles doppelt ermitteln muss. Sie ist bescheidener: **frühe Gegenprüfung statt später Eskalation.** Die richtige Reihenfolge lautet Ermittlung, Gegenprüfung, Würdigung, Eskalation. Die Gegenprüfung ist Voraussetzung dafür, über die nächste Stufe sachgerecht zu entscheiden – und sie ist Verfahrensökonomie: Was in der Prüfung nicht aufgeklärt wird, muss im Einspruch, vor dem Finanzgericht oder in der Hauptverhandlung nachgeholt werden, mit mehr Aufwand und offenem Ausgang. Eine Hypothese rechtzeitig aufzugeben, ist kein Zeichen schlechter Arbeit, sondern professioneller Erkenntnisfähigkeit.

> *Ermittlungen sind ergebnisoffen zu führen. Sie dienen der Überprüfung einer Hypothese, nicht ihrer Bestätigung.*
>
> *Wie ist diese Akte eigentlich zu dem gelangt, was sie heute für wahr hält?*

M. Ausblick: nur eine Frage der Methode?

Das Steuerverfahrensrecht ist auf Kooperation angelegt: Mitwirkung des Steuerpflichtigen auf der einen, Amtsermittlung und Objektivität der Verwaltung auf der anderen Seite. Auch die Strafprozessordnung verlangt, das Entlastende ebenso zu ermitteln wie das Belastende. Ein ehemaliger Ermittlungsbeamter hat sinngemäß bemerkt, vielfach bestehe schon heute das Missverständnis, ein Beamter müsse Haltung zeigen, statt eine Eingabe objektiv zu prüfen. Daraus ergeben sich Fragen, die über den Einzelfall hinausgehen:

- Sehen Prüferinnen und Prüfer einen Fall zunehmend zuerst unter strafrechtlichen und erst danach unter steuerlichen Gesichtspunkten?
- Die Selbstanzeige wurde 2011 und 2015 deutlich eingeschränkt; es gibt Forderungen nach weiterer Einschränkung bis hin zur Abschaffung sowie nach schärferer Verfolgung. Verändert ein solches Umfeld, was von Beamten erwartet wird – **Haltung statt Objektivität?**
- Bewegen sich Steuer- und Steuerstrafverfahren damit faktisch von der Amtsermittlung zu einem adversatorischen Verfahren nach amerikanischem Muster – ohne dass der Gesetzgeber dies beschlossen hätte und ohne die Waffengleichheit, die ein solches Verfahren voraussetzt?
- Wie viele Ermittlungsverfahren werden eingeleitet, bevor die Aufklärung im Besteuerungsverfahren abgeschlossen ist, und wie viele enden nach § 170 Abs. 2 StPO oder nach §§ 153, 153a StPO? Belastbare Zahlen dazu würden die Diskussion versachlichen – in die eine wie in die andere Richtung.

Wo Haltung erwartet wird, tritt Selbstkontrolle zurück. Die Hypothesenbestätigung wäre dann nicht mehr nur ein methodischer Fehler, sondern Folge eines veränderten Rollenverständnisses. Ob das so ist, sollte nicht behauptet, sondern geprüft werden – ergebnisoffen.

Anhang: Prüfliste

1. **Untersuchungsgegenstand:** Wie lautet die Prüfungsfrage, und enthält sie ihre Antwort schon?
2. **Ausgangshypothese:** Welche Annahme trägt die Feststellung, und was hätte sie widerlegen können? Wurde danach gesucht?
3. **Schätzungsbefugnis:** Ist sie dem Grunde nach dargelegt, bevor über die Methode gestritten wird (§§ 158, 162 AO)? Trägt sie noch, wenn ihre ursprüngliche Begründung aufgegeben wurde?
4. **Ebenen:** Was ist Tatsache, was Schlussfolgerung, was Einordnung, was Bewertung?
5. **Herkunft:** Wo taucht die tragende Aussage erstmals auf? Wer hat sie geprüft, wer nur übernommen?
6. **Unabhängigkeit:** Bestätigen sich Quellen, die unabhängig voneinander entstanden sind – oder bestätigt sich die Annahme selbst?
7. **Varianten:** Wird für verschiedene Steuerarten, Jahre oder Verfahren derselbe Sachverhalt zugrunde gelegt?
8. **Wiedergabe:** Stimmen Zitate, auch die Wiedergabe des Beraterverhaltens, mit der Akte überein?
9. **Restmenge:** Welche entlastenden Feststellungen der Behörde fehlen in der Würdigung?
10. **Wirtschaftliche Gegenprobe:** Wo wären die unterstellten Einnahmen erzielt worden, und wohin wären sie geflossen?
11. **Kipppunkt:** Richten sich die Fragen auf Wissen und Wollen einer Person? Dann § 11 ApO, § 393 Abs. 1 Satz 4 AO beachten und einen Strafverteidiger hinzuziehen.
12. **Während der Prüfung:** Auf jede vorläufige Feststellung schriftlich reagieren; Erklärungen präsent belegen; in der Schlussbesprechung die Nichtzustimmung festhalten.
13. **Einspruchsverfahren:** §§ 364, 364a, 365 Abs. 2 AO nutzen; die Rechtsbehelfsstelle adressieren; fehlende Mitwirkungsaufforderungen rügen.
14. **Rüge richtig wählen:** Ermittlungs- und Gehörsmängel rügen (§ 76, § 96 Abs. 2 FGO), nicht nur die Würdigung – im FG-Verfahren in der mündlichen Verhandlung.