

DUV



DANSEF

Neues zum Steuerstrafrecht

(Stand: 21. Mai 2010)

München, 26. Mai 2010

Berlin, 04. Juni 2010

Referent:

RA/FAStR/FAErbR Dr. Christoph Goez

Vizepräsident DUV Deutscher Unternehmenssteuer Verband e.V.

Lehrbeauftragter Dt. Universität für Weiterbildung Berlin

c/o ALPMANN FRÖHLICH Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Verspoel 12, 48143 Münster

Fon: 0251 / 417 01 - 34; Fax: 0251 / 417 01 - 63

Email: goez@alpmann-froehlich.de

Internet: www.alpmann-froehlich.de

Gliederung

	<u>Seite</u>
A. Einleitung und Aktuelles	4
B. Das Steuerstrafverfahren	6
I. Für das Steuerstrafverfahren geltende Grundsätze des Strafrechts	6
1. Täterschaft und Teilnahme (§§ 25 – 27 Strafgesetzbuch)	6
2. Unterlassen	9
3. Subjektiver Tatbestand (Vorsatz)	10
4. Rechtfertigungsgründe	11
5. Schuld	12
6. Versuch	12
7. Rücktritt vom Versuch	13
II. Grundzüge der Bestrafung	14
1. Grundsatzentscheidung zur Strafhöhe bei Steuerhinterziehung (BGH, 02.12.2008, 1 StR 416/08, NJW 2009, 528)	14
2. Nebenfolgen	17
III. Die einzelnen Tatbestände im Steuerstrafrecht	18
1. Steuerhinterziehung (§ 370 Abgabenordnung)	18
2. Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 Abgabenordnung)	28
3. Steuergefährdungstatbestände (§§ 379 – 382 Abgabenordnung)	30
4. Begünstigung im Steuerstrafrecht (§ 257 Strafgesetzbuch)	33
5. Die neue Verfolgungsverjährung (§ 376 Abgabenordnung)	34
IV. Verteidigung im Steuerstrafverfahren	36
1. AStBV (St) 2010	36
2. Durchsuchung und Beschlagnahme	37
3. Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung („Schurkenstaatenproblematik“)	44
4. Selbstanzeige	45
5. Erwirken der Einstellung des Steuerstrafverfahrens	53
6. Verständigung im Steuerstrafverfahren	56
C. Das Honorar im Steuerstrafverfahren	59

Literaturverzeichnis

I. Lehrbücher und Kommentare:

Bender, Peter	Das Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht mit Verfahrensrecht, Loseblatt, Stand: November 2009
Fischer, Thomas	Strafgesetzbuch und Nebengesetze, Kommentar, 57. Auflage, München 2009
Kohlmann	Steuerstrafrecht, Loseblattkommentar, 2 Bände, Köln, Stand: April 2010
Rolletschke, Stefan	Steuerstrafrecht, 3. Auflage, Alfter 2009
Wessels, Johannes/ Beulke, Werner	Strafrecht - Allgemeiner Teil, 39. Auflage, Passau 2009

II. Aktuelle Aufsätze:

Beyer, Dirk	“Durchsuchung durch die Steuerfahndung“, NWB Nr. 11 v. 10.03.2008, Fach 13, S. 1151
Goez, Christoph	“Können Steuerberater Täter einer Gebührenüberhöhung i.S.v. § 352 StGB sein?“, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht (wistra) 2009, Heft 6, S. 223
Pflaum, Ulrich	“Einzelfragen der tatsächlichen Verständigung“, Die Steuerwarte 2009, S. 63
Püschel, Christoph/ Tsambikakis, Michael	“Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO: Chancen und Risiken“, Praxis Steuerstrafrecht 2007, S. 223
Samson, Erich	Die Verjährung der besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung, wistra 2010, S. 1
Wagner, Siegfried	Verfassungs- und Europarechtskonformität des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes, BB 2009, S. 2293
Wulf, Martin	“Die Verschärfung des Steuerstrafrechts zum Jahreswechsel 2008/2009“, Deutsches Steuerrecht 2009, Heft 10, S. 459

A. Einleitung und Aktuelles:

1. Einleitung

Das Steuerstrafrecht ist momentan stark in Bewegung:

- Für illegal hergestellte DVDs mit sensiblen Bankdaten werden seitens des Staates Millionensummen gezahlt.
- Viele Bürger mit Konten in den entsprechenden Staaten sehen in der Selbstanzeige den einzigen Ausweg; aber hier gibt es politische Bestrebungen, diese Möglichkeiten abzuschaffen.
- Der BGH setzt „starre Grenzen“ hinsichtlich der Höhe des hinterzogenen Betrages, die über Einstellung, Geldstrafe, Haftstrafe mit Bewährung und Haftstrafe ohne Bewährung entscheiden.

Diese Entwicklungen zeigen die hohe Bedeutung des Steuerstrafrechts. Selten war dieser Fachbereich für Steuerberater und Rechtsanwälte aktueller.

2. Ankauf einer CD mit sensiblen Daten

Wie aus der Presse bekannt ist, ist dem Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Wuppertal eine CD mit sensiblen Daten betreffend Kapitalanlagen deutscher Anleger in der Schweiz angeboten worden. Diese wurde im Februar erworben. Darüber hinaus sind mittlerweile vier weitere CDs verschiedenen Finanzämtern angeboten worden, von denen wohl zwei weitere auch angekauft worden sind.

Grundsätzlich ist anfragenden Mandanten die Erstattung einer Selbstanzeige anzuraten. Dabei darf nicht außer Acht gelassen werden, dass eine Selbstanzeige im Regelfalle nur sinnvoll ist, sofern die hinterzogene Steuer in voller Höhe nachentrichtet werden kann.

Sollte der Mandant sich gegen eine Selbstanzeige entscheiden, so ist zu bedenken, dass das Mandat unter Umständen nicht weiter betreut werden kann. Der Steuerberater würde sich dem Vorwurf aussetzen, Beihilfe – wenn nicht Mittäterschaft – zur Steuerhinterziehung zu leisten, indem er in Kenntnis des Sachverhaltes eine unvollständige bzw. unrichtige Steuererklärung abgibt.

Praxistipp: Sollte ein entsprechender Fall bei Ihnen auftreten bzw. ein Mandant Sie diesbezüglich ansprechen, so sollten Sie den Mandanten -. ohne sich den Sachverhalt darlegen zu lassen – an einen Ihnen bekannten Steuerstrafrechtler oder Kollegen, der sich mit dem Steuerstrafrecht auskennt, vermitteln. Später kann dann das Mandat – egal, wie der Mandant sich bei dem anderen Berater entschieden

hat – weiter betreut werden, solange Ihr Mandant Sie nicht zu „bösgläubig“ gemacht hat.

3. Entwicklungen bei der Selbstanzeige

Allerdings muss gesehen werden, dass im politischen Raum und dort insbesondere bei den beiden großen Parteien Bestrebungen im Gang sind, die Möglichkeiten der Selbstanzeige einzugrenzen. Nachdem sich zunächst die SPD Anfang März und sodann auch der Saarländische Ministerpräsident für die CDU Ende März 2010 für das Abschaffen der Selbstanzeige ausgesprochen haben, hat sich schon der Bundestag mit dieser Frage beschäftigt (BT-Drs. 17/1352 vom 08.04.2010). Allerdings hat die Bundesregierung im Ergebnis einer völligen Aufhebung des Instrumentes der Selbstanzeige eine Absage erteilt. Es wird aber betont, dass „dort, wo die Selbstanzeige mit krimineller Energie von Anfang an bereits in die Steuerhinterziehungsplanung einbezogen worden ist, Schranken zu definieren“ seien.

Die Entwicklung muss genau im Interesse der Mandanten beobachtet werden.

4. Das Ende ausländischer Bankgeheimnisse?

Früher Luxemburg und jahrzehntelang bis heute galten Liechtenstein, die Schweiz und Österreich als „sichere Festung gegen die Anfragen ausländischer Staaten im Hinblick auf die dort bei Banken und Treuhändern angelegten Vermögenswerte“ (ausführlich: Spatscheck, Das Ende des Bankgeheimnisses – Neue Amtshilfeabkommen mit Liechtenstein, der Schweiz und Österreich, Steueranwaltsmagazin 2010, S. 7).

Richtig ist jedenfalls, dass - nachdem zunächst die USA am 08.12.2008 ein entsprechendes Auskunftsabkommen mit Liechtenstein getroffen hat und sodann wohl mit rigiden Methoden die Schweiz zu ähnlichen Absprachen bestimmt wurde (Klage vom 19.02.2009 gegen die Schweiz beim District Court in Miami) - entsprechende Informationen ab 2011 auch aus der Eidgenossenschaft zu erwarten sind (vgl. Revisionsprotokolle zu Artikel 26 DBA BRD-Schweiz). Auch Österreich hat inzwischen seinen Vorbehalt zu dieser Vorschrift des DBA, wonach Amtshilfe mit Bezug auf Informationen geleistet wird, obwohl sich diese auf Konten von Banken und Treuhändern bezieht. Mit Luxemburg und Belgien – auch der Schweiz - sind schon im Rahmen des europäischen Wirtschaftsraumes Quellenabzugsvereinbarungen getroffen, die in Höhe von 35 % ab dem kommenden Jahr greifen werden (z.Z. 25 %).

Es mag zwar noch außerhalb dieses Wirtschaftsraumes sogenannte „Steuerschlupflöcher“ geben; jedenfalls aber wird die seinerzeit im „Zinsurteil“ (BVerfG, 27.06.1991, BStBl. II 1991,

S. 654) angesprochene Erhebungsungleichheit bei Zinseinkünften und anderen Kapitaleinkünften durchaus wirkungsvoll vom Gesetzgeber bekämpft.

In entsprechenden Fällen besteht hier enormer Beratungsbedarf gegenüber dem Mandanten.

5. Telekommunikationsüberwachung im Steuerstrafrecht?

Durch das Telekommunikationsüberwachungsgesetz wurde im Jahre 2007 die Möglichkeit für die Steuerverwaltung in Abkehr zur früheren Rechtslage geschaffen, bei schwerer Steuerhinterziehung, begangen durch Banden (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO) den Kommunikationsverkehr zu überwachen. Beispielsweise teilte das Steuerstraffinanzamt Münster mit, allein dieses habe im Jahre 2009 nicht weniger "35.000 Telefongespräche abgehört und zu Papier gebracht".

Der Begriff der "Bande" ist schillernd (zwei Personen oder mindestens drei?), die fortgesetzte Begehung setzt nur voraus, dass dies mindestens "zweimal" erfolgt. Die Entwicklung auch insofern mit einer deutlichen Verschärfung der Vorgehensweise der Steuerfahndung - unterstützt von Polizisten als Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft – muss beobachtet werden.

B. Das Steuerstrafverfahren

I. Für das Steuerstrafverfahren geltende Grundsätze des Strafrechts

Zunächst soll ein Überblick über die Grundsätze des allgemeinen Strafrechts gegeben werden, die auch für das Steuerstrafverfahren Geltung haben.

1. Täterschaft und Teilnahme

Wer einen Straftatbestand wie Diebstahl, Betrug oder Steuerhinterziehung verwirklicht, wird als Täter bezeichnet. Manchmal beteiligten sich jedoch mehrere an einer Straftat, die sich die Arbeit teilen, den gesetzlichen Tatbestand jeweils nur teilweise verwirklichen oder sogar bei dem äußeren Verlauf der Straftat überhaupt nicht in Erscheinung treten. Ob und wie solche Personen bestraft werden können, ist Gegenstand der Lehre von Täterschaft und Teilnahme.

a) Täter, Mittäter, mittelbarer Täter

Täter ist, wer die Straftat selbst oder durch einen anderen begeht (§ 25 Abs. 1 StGB). Somit ist, wer einen Straftatbestand objektiv und subjektiv erfüllt, immer Täter, mag er dies auch im Interesse eines anderen tun.

Beispiel: Der in der BRD veranlagte Türke, der die "ersparte" Steuer seinen in der Türkei lebenden Eltern zukommen lassen will.

Täter kann aber auch sein, wer nicht eigenhändig den gesetzlichen Straftatbestand verwirklicht, insbesondere nicht die Tathandlung (z. B. das Wegnehmen beim Diebstahl) selbst vornimmt. In solchen Fällen, d. h. wenn ein Beteiligter den Straftatbestand nicht vollständig selbst erfüllt, richtet sich die Abgrenzung Täter/Teilnehmer nach subjektiven Merkmalen:

Täter ist, wer die Tat als eigene will (d. h. ein eigenes Interesse daran hat, dass der Erfolg eintritt), wer die Tatherrschaft hat (d. h. darüber entscheidet, ob, wann und wie die Tat ausgeführt wird), wer den originären Willensentschluss hat (d. h. die Tat geplant hat und ihre Zusammenhänge kennt). Wer unter diesen Voraussetzungen Täter ist, kann die Verwirklichung der objektiven Tatbestandsmerkmale Mittätern oder Gehilfen überlassen. Somit ist bei mehreren an der Tat Beteiligten das Tatbestandsmerkmal "Täter", insbesondere die vom Gesetz evtl. geforderten persönlichen Tätereigenschaften, das einzige, was vom objektiven Tatbestand in der Person eines jeden Mittäters vorliegen muss. Andererseits ist der Umstand, dass jemand einen wirtschaftlichen Vorteil aus einer Straftat hat, kein zuverlässiges Indiz für die Tätereigenschaft.

Beispiel: Der "mithelfende" Steuerberater, der nur das Interesse an der Weiterführung des Mandates hat, ist im Regelfall nur Gehilfe.

Begehen mehrere die Tat gemeinschaftlich, die die vorbezeichneten Tätereigenschaften haben, so sind sie Mittäter (§ 25 Abs. 2 StGB). Mittäterschaft ist das bewusste und gewollte Zusammenwirken mit Täterwillen. Dagegen ist es unerheblich, welche Tatbestandsmerkmale die einzelnen Mittäter verwirklichen.

Beispiel: Das zusammen veranlagte Ehepaar, das in gegenseitigem Einvernehmen jeweils Zinserträge verschweigt.

Mittelbarer Täter ist, wer die Straftat durch einen anderen begeht, also nicht selbst die Tatbestandsmerkmale (oder jedenfalls nicht alle) verwirklicht, sondern sich dazu eines „Werkzeuges“, des sog. Tatmittlers, bedient, der selbst weder Täter noch Mittäter ist. Voraussetzung ist in der Regel zum einen ein „Defizit“ des Vordermannes, zum anderen eine überlegene, die Handlung des Tatmittlers steuernde Stellung des Hintermanns als mittelbarer Täter.

Beispiel: Der nichts ahnende Steuerberater wird in Unkenntnis weiterer Einkünfte gelassen.

b) Beihilfe und Anstiftung

Als Teilnahme kommen Beihilfe und Anstiftung in Betracht. Beide sind von der Existenz einer rechtswidrigen Haupttat im Sinne des § 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB abhängig (Akzessorietät der Teilnahme).

Nach § 27 StGB wird als Gehilfe bestraft, wer einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat Hilfe leistet. Von der Mittäterschaft unterscheidet sich die Beihilfe durch die Tatherrschaft; der Gehilfe beschränkt sich auf die Förderung der Haupttat durch deren physische oder psychische Unterstützung.

Ein Hilfeleisten liegt in jedem Tatbeitrag der die Haupttat ermöglicht oder erleichtert oder die vom Täter begangene Rechtsgutsverletzung verstärkt hat.

Ursächlich muss der Gehilfenbeitrag für den Erfolg der Haupttat jedoch nach der Rechtsprechung nicht sein (BGH, 21.01.2004, wistra 2004, S. 180). Es genügt demnach, dass die Haupttat als solche durch den Gehilfenbeitrag irgendwie gefördert worden ist, was allerdings über die bloße Anwesenheit, Kenntnisnahme oder Billigung hinausgehen muss. Beihilfe kann jedoch auch durch Unterlassen geleistet werden, wenn dem Gehilfen eine Garantienpflicht obliegt (BGH, 18.03.2004, NStZ 2004, S. 499).

Beispiel: Der Mandant hat zwar dem Steuerberater Zinseinkünfte mitgeteilt, diesen aber angewiesen, sie nicht zu erklären.

Anstifter ist nach § 26 StGB, wer vorsätzlich einen anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat bestimmt.

Bestimmen im Sinne von § 26 StGB bedeutet das Hervorrufen des Tatenschlusses. Dies ist nur möglich, wenn der Angestiftete im Zeitpunkt der Anstiftungshandlung noch nicht zur Tat fest entschlossen ist (sog. omnimodo facturus). In diesem Fall kann aber gegebenenfalls eine Beihilfe vorliegen.

Der Vorsatz des Anstifters muss sowohl auf das Hervorrufen des Tatenschlusses als auch auf die Vollendung einer bestimmten, in ihren wesentlichen Grundzügen konkretisierten Tat durch einen bestimmten Täter oder einen individuell bestimmbar Personenkreis gerichtet sein (sog. doppelter Anstiftervorsatz; so u.a. BGH, 04.01.1961, BGHSt 15, S. 276).

Beispiel: Ein Unternehmensberater schlägt zur Vermeidung der Entdeckung von Zinseinkünften die Anlage des Geldbetrages in Dubai – ohne Kontrollmöglichkeit seitens des deutschen Fiskus – vor.

2. Unterlassen

Unterlassungsstraftaten gliedern sich in zwei Gruppen; die echten und die unechten Unterlassungsdelikte.

Echte Unterlassungsdelikte sind Straftaten, die sich in dem Verstoß gegen eine Gebotsnorm im bloßen Unterlassen einer von Gesetz geforderten Tätigkeit erschöpfen (BGH, 06.05.1960, BGHSt 14, S. 280).

Beispiel: Die Nichtangabe von Zinseinkünften – der Regelfall einer Steuerhinterziehung.

Unechte Unterlassungsdelikte sind dagegen Straftaten, bei denen der Unterlassende als Garant zur Erfolgsabwendung verpflichtet ist und bei denen das Unterlassen wertungsmäßig der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes durch ein aktives Tun entspricht (dazu BGH GrS, 29.05.1961, NJW 1961, S. 1682).

Beispiel: Der Veranlagungsbeamte erkennt eine Steuerhinterziehung und "winkt die Erklärung durch".

3. Subjektiver Tatbestand

Nach § 15 StGB ist nur vorsätzliches Handeln, wenn nicht das Gesetz fahrlässiges Handeln ausdrücklich mit Strafe bedroht, strafbar.

Das Gesetz befasst sich in § 16 StGB nur mit der Kehrseite des Vorsatzes, nämlich dem Irrtum über Tatumstände, die zum gesetzlichen Tatbestand gehören, und mit der irrigen Annahme privilegierter Tatbestandsmerkmale. Welche Voraussetzungen zum Vorsatz gehören regelt weder § 15 noch § 16 StGB.

Nach herrschender Ansicht ist Vorsatz als psychischer Sachverhalt der Wille zur Verwirklichung eines Straftatbestandes in Kenntnis aller objektiven Tatumstände (so BGH, 05.05.1964, BGHSt 19, S. 295). Mit anderen Worten ist Vorsatz also das Wissen und Wollen der Tatbestandsverwirklichung.

Es sind drei verschiedenen Formen des Tatbestandsvorsatzes zu unterscheiden: Absicht (dolus directus 1. Grades), direkter Vorsatz (dolus directus 2. Grades) und Eventualvorsatz (dolus eventualis).

Absicht ist gegeben, wenn es dem Täter gerade darauf ankommt, den Eintritt des tatbestandlichen Erfolges herbeizuführen oder den Umstand zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt (so u.a. BGH, 23.02.1961, BGHSt 16, S. 1).

Direkter Vorsatz ist zu bejahen, wenn der Täter weiß oder als sicher voraussieht, dass sein Handeln zur Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes führt. Wer trotz dieser Kenntnis oder Voraussicht willentlich tätig wird, nimmt in seinen Verwirklichungswillen alles auf, was er sich als die notwendige oder sichere Folge seines Verhaltens vorstellt, mag ihm auch der Eintritt dieser Folge „an sich unerwünscht“ sein (BGH, 26.07.1967, BGHSt 21, S. 283).

Eventualvorsatz liegt vor, wenn der Täter es ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet, dass sein Verhalten zur Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes führt.

Die Frage, in welcher Weise der Eventualvorsatz sich von der bewussten Fahrlässigkeit abgrenzen lässt ist streitig (zum Streitstand siehe Wessels/Beulke S. 79, Rn. 216 ff). Gerade wichtig für die Abgrenzung einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung und der leichtfertigen Steuerverkürzung. Diese Abgrenzung ist in der Steuerstrafverteidigung wichtig, um in geeigneten Fällen den Vorwurf von dem Vergehen der Steuerhinterziehung zu der Ordnungswidrigkeit einer "leichtfertigen Steuerverkürzung" abzumildern.

Die Rechtsprechung verlangt, dass der Täter den für möglich gehaltenen Erfolg „gebilligt“ oder „billigend in Kauf genommen“ habe (so u.a. BGH, 23.11.1999, wistra 2000, S. 177). Billigend im Rechtssinn soll nach BGH aber auch dann zu bejahen sein, wenn der Erfolg dem Täter höchst unerwünscht ist, dieser sich jedoch mit ihm abgefunden hat (BGH, 22.04.1955, NJW 1955, S. 1688).

Maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen des Tatbestandsvorsatzes ist die „Begehung der Tat“ (§§ 8, 16 StGB).

4. Rechtfertigungsgründe

Durch die Verwirklichung des Straftatbestandes ist grundsätzlich die Rechtswidrigkeit gegeben, § 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB. Rechtfertigungsgründe sind im Steuerstrafrecht praktisch nicht denkbar; bei Einwilligung des zuständigen Finanzbeamten liegt regelmäßig Mittäterschaft zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbeamten vor. Grundsätzlich indiziert die Tatbestandsmäßigkeit die Rechtswidrigkeit; Rechtfertigungsgründe sind nicht ersichtlich.

Beispiel: Keine Rechtfertigungsgründe sind z.B. die Argumente, die Steuerhinterziehung begangen zu haben, um nicht die Existenz zu verlieren, wenn ein Angestellter falsche Angaben zugunsten seines Arbeitgebers macht, um nicht arbeitslos zu werden oder die Steuerverkürzung durch vorsätzliche, zu niedrige Bewertung in der Bilanz, da die Weniger-Steuer in den Folgejahren durch Mehrsteuer ausgeglichen werde.

5. Schuld

Die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung kann nur erfolgen, wenn der Täter schuldfähig ist, also die Fähigkeit hat, das Unrecht seiner Handlung einzusehen und nach dieser Einsicht zu handeln. Schuldunfähigkeit kann gegeben sein bei geistigen oder seelischen Störungen.

Der Täter handelt nicht schuldhaft, wenn er sich im Verbotsirrtum gem. § 17 StGB befunden hat, weil er irrig von der Rechtmäßigkeit seines Handelns ausging, z.B. sei die Hinterziehung gerechtfertigt, um die Arbeitsplätze in seinem Betrieb zu sichern oder weil der Staat die Nichterklärung von Zinsen aus volkswirtschaftlichen Gründen dulde.

Der Täter erkennt also nicht das Unrecht seines Handelns. Dies führt aber nur dann zur fehlenden Schuld, wenn der Irrtum vermeidbar nach § 17 S. 2 StGB war, was im Steuerrecht regelmäßig nicht der Fall ist, da man sich über seine steuerlichen Pflichten überall erkundigen kann.

Beispiel: Die tatsächlich steuerpflichtige Rentnerin, die aufgrund einer Fehleinschätzung glaubt, nicht zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet zu sein.

6. Versuch

Als Versuch bezeichnet man die Betätigung des Entschlusses zur Begehung einer Straftat durch Handlungen, die zur Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes unmittelbar ansetzen, aber nicht beziehungsweise noch nicht zur Vollendung geführt haben. Kennzeichnend für den Versuch ist der Mangel am objektiven Unrechtstatbestand bei voller Erfüllung der subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen. Ein strafbarer Versuch liegt nur vor, wenn der Versuch der Tat mit Strafe bedroht ist, die Tat nicht vollendet ist und ein bestimmter Tatentschluss und ein unmittelbares Ansetzen vorliegen (s.a. Wessels/Beulke Rn. 595).

Der Tatentschluss ist Grundlage eines jeden Versuches. Dieses subjektive Unrechtselement umfasst den auf alle objektiven Tatbestandsmerkmale gerichteten Vorsatz und die sonstigen subjektiven Tatbestandsmerkmale, wobei der Tatentschluss endgültig gefasst sein muss (Wessels/Beulke Rn. 598).

Das objektive Unrechtselement des Versuches liegt im unmittelbaren Ansetzen zur Verwirklichung des Tatbestandes, auf dessen Vollendung der Vorsatz des Täters gerichtet ist (§ 22 StGB). Nach der Rechtsprechung muss der Täter subjektiv die Schwelle zum „jetzt geht's los“ überschritten und objektiv zur tatbestandsmäßigen Angriffshandlung angesetzt haben (so u.a. BGH, 21.12.1982, NJW 1983, S. 1130).

Beispiel: Zur Tatverwirklichung der Steuerhinterziehung setzt der Täter unmittelbar an, wenn er die unrichtige Steuererklärung beim Finanzamt einreicht (vgl. Bender Tz. 26).

7. Rücktritt vom Versuch

Nach § 24 Abs. 1 S. 1 StGB wird wegen des Versuches nicht bestraft, wer freiwillig die weitere Ausführung der Tat aufgibt oder deren Vollendung verhindert. Wird die Tat ohne Zutun des Rücktrittswilligen nicht vollendet, so wird er nach § 24 Abs. 1 S. 2 StGB straflos, wenn er sich freiwillig und ernsthaft bemüht, die Vollendung zu verhindern.

Es ist zu unterscheiden zwischen dem Rücktritt vom beendeten und vom unbeendeten Versuch.

Beim unbeendeten Versuch bedeutet das Aufgeben der Tat, von der weiteren Realisierung des Entschlusses, den gesetzlichen Tatbestand zu verwirklichen, aufgrund eines entsprechenden „Gegenentschlusses“ Abstand zu nehmen. Das setzt die Vorstellung des Täters voraus, den Straftatbestand noch verwirklichen zu können (BGH, 12.02.1969, BGHSt 22, S. 330).

Beispiel: Unmittelbar nach dem Einreichen der Steuererklärung beim FA – noch in der Poststelle – lässt sich der Steuerpflichtige die unvollständig ausgefüllte Steuererklärung wieder aushändigen.

Der beendete Versuch bleibt straflos, wenn der Täter freiwillig die Vollendung der Tat verhindert oder, falls die Tat ohne sein Zutun nicht vollendet wird, sich freiwillig und ernsthaft um die Verhinderung der Vollendung der Tat bemüht. Zur Verhinderung reicht es nach herrschender Meinung aus, dass der zum Rücktritt entschlossenen Täter bewusst und gewollt eine neue Kausalreihe in Gang setzt, die

für das Ausbleiben der Vollendung wenigstens mitursächlich wird (Wessels/Beulke Rn. 644).

Beispiel: wie vor – der Sachbearbeiter hat aber schon mit der Bearbeitung der fehlerhaften Steuererklärung begonnen.

Das Steuerrecht kennt, als einen dem Rücktritt verwandten weiteren Strafaufhebungsgrund, die Selbstanzeige, deren wichtigster Unterschied zum Rücktritt darin besteht, dass sie nicht nur bei Versuch, sondern auch noch nach Vollendung möglich ist (dazu mehr unter IV. 4., S. 42). Es handelt sich um eine politisch motivierte Amnestieregel – wie sie es auch bei der Geldwäsche (§ 261 Abs. 9 StGB) gibt –; dahinter steckt das Interesse des Staates, dass dieser die hinterzogene Steuer tatsächlich (noch) erhält.

II. Grundzüge der Bestrafung

1. Grundsatzentscheidung zur Strafhöhe bei Steuerhinterziehung

Der BGH hat mit Urteil vom 02.12.2008 (NJW 2009, S. 528) festgestellt, dass bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe eine zur Bewährung aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht kommt.

Das LG Landshut hatte den Angeklagten, der ein Bauunternehmen als Subunternehmer betrieb, unter anderem wegen Steuerhinterziehung und Beitragshinterziehung zu der Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und elf Monaten ohne Bewährung verurteilt. Dagegen hatte der Angeklagte Revision eingelegt und insbesondere die Strafzumessung gerügt. Der Verurteilung liegt zugrunde, dass der Angeklagte seine Arbeitnehmer "schwarz" beschäftigte und demzufolge weder Lohnsteuern noch Sozialabgaben abführte. Er gab auch keine Umsatzsteuererklärungen ab. Zudem unterstützte er die Umsatzsteuerhinterziehung seiner Auftraggeber durch die Beschaffung von Scheinrechnungen, damit diese die an den Angeklagten geleisteten Zahlungen als Betriebsausgaben ansetzen und einen Vorsteuerabzug geltend machen konnten. Der dadurch bewirkte Steuerschaden und die vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge betrugen jeweils insgesamt fast 1 Mio. €.

Der BGH hat die Revision des Angeklagten verworfen und dabei zu zwei Fragen grundsätzliche Ausführungen gemacht:

a) bei Steuerhinterziehung:

Bei einer Steuerhinterziehung sei die Höhe des Hinterziehungsbetrags ein Strafzumessungsumstand von besonderem Gewicht. Der Steuerschaden bestimme daher auch maßgeblich die Höhe der Strafe. Dabei komme der gesetzlichen Vorgabe des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO indizielle Bedeutung zu, wonach bei einer Hinterziehung in "großem Ausmaß" in der Regel nur eine Freiheitsstrafe, und zwar von sechs Monaten bis zu zehn Jahren, angedroht ist. Der BGH hat ausgeführt, dass ein großes Ausmaß – wie bereits zum gleichen Merkmal bei dem Betrug entschieden – dann vorliegt, wenn der Steuerschaden über 50.000 € liegt. Das bedeutet, dass jedenfalls bei einem sechsstelligen Hinterziehungsbetrag die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen noch schuldangemessen sein wird. Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe komme eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht. Bei der letztgenannten Fallgestaltung (Millionenbetrag) werde auch eine Erledigung im Strafbefehlsverfahren regelmäßig nicht geeignet erscheinen, da hier nur eine Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt wird, verhängt werden kann.

b) bei Beitragsvorenthaltung

Die Berechnung der Höhe der Beitragshinterziehung nach § 266a StGB bei Schwarzarbeit richte sich nach der neuen gesetzlichen Vorgabe in § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV. Danach gelte die Zahlung des Schwarzlohns nicht mehr wie bisher – für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge – als Bruttolohnabrede, sondern als Nettolohnabrede, mit der Folge, dass das ausbezahlte Arbeitsentgelt zu einem Bruttolohn hochzurechnen ist. Das führe zu der Konsequenz, dass der Hinterziehungsbetrag höher ausfällt als bei Annahme einer Bruttolohnabrede.

c) Die Kernaussagen:

Zusammengefasst enthielt die Entscheidung in Bezug auf die Steuerhinterziehung die folgenden Kernaussagen:

- Eine Steuerhinterziehung „in großem Ausmaß“ im Sinne des Regelbeispiels aus § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO ist danach anzunehmen, wenn der Steuerschaden im Einzelfall mehr als 50.000 € beträgt.
 - Jedenfalls bei einem Schaden ab 100.000 € kommt die Verhängung einer Geldstrafe somit nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen in Betracht.
 - Bei einem Steuerschaden ab 1.000.000 € kommt eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur dann in Betracht, wenn besonders gewichtige Milderungsgründe vorliegen. Dies bedeutet gleichzeitig, dass diese Fälle für eine Erledigung im Strafbefehlsverfahren regelmäßig nicht geeignet erscheinen.
- Schon das vorgezeichnete Urteil des BGH vom 02.12.2008 zeigt die Bedeutung der **Höhe des Steuerhinterziehungsbetrages** für die zu erwartende Strafe.

Die Höhe des Schadens ist ein wesentliches Moment der Strafzumessung, weil eine schwerwiegende Rechtsgüterverletzung auf eine entsprechende Intensität des verbrecherischen Willens schließen lässt.

- Bei der Findung des „richtigen“ Strafmaßes durch die Gerichte werden insoweit zusätzlich noch **persönliche Strafschärfungs- bzw. Strafmilderungsgründe** heranzuziehen sein.

Zwar sollten durch das Urteil des BGH keine starren Grenzen festgesetzt werden. Im „Normalfall“ wird man sich jedoch an den vorgezeichneten Grundsätzen orientieren können.

Letztlich liegt der Findung des „richtigen“ Strafmaßes jedoch eine dem Tatrichter vorbehaltenen Beurteilung des Einzelfalles zugrunde.

2. Nebenfolgen

Losgelöst von strafrechtlichen Rechtsfolgen kann eine Steuerhinterziehung auch steuer- und verwaltungsrechtliche Nebenfolgen nach sich ziehen.

Als steuerrechtliche Folgen einer Steuerhinterziehung kommen vor allen in Betracht: die Haftung des Täters oder Teilnehmers für die hinterzogenen Steuerbeträge und die Hinterziehungszinsen (§ 71 AO); die Festsetzung von Hinterziehungszinsen für hinterzogene Steuern (§ 235 AO); die Verlängerung der Festsetzungsfrist für hinterzogene Steuern auf zehn Jahre (§ 169 Abs. 2 AO); Ablaufhemmungen der Festsetzungsfrist (§ 171 Abs. 5, 7, 9 AO); die Durchbrechung der Änderungssperre des § 173 Abs. 1 AO (§ 173 Abs. 2 S. 1 AO); Geldstrafen, Geldbußen und Hinterziehungszinsen sind steuerlich nicht abzugsfähig (§§ 4 Abs. 5 Nr. 8, Nr. 8a AO, 12 Nr. 4 EStG). Auch die entstehenden Beratungskosten (bspw. beim Steuerberater) sind nicht abzugsfähig (strittig, vgl. hierzu FG Köln, 22.12.2009, 1 K 3559/06, Revision ist anhängig).

Verwaltungsrechtliche Folgen: Gewerbeuntersagung (§ 35 Abs. 1 S. 1 GewO); Versagung, Rücknahme, Widerruf einer Gaststättenerlaubnis (§§ 4, 15 GastG); Versagung, Widerruf einer Personenbeförderungserlaubnis (§§ 13, 25 PBefG); Versagung, Rücknahme, Widerruf einer Güterkraftverkehrserlaubnis (§ 3 GüKG); Ausweisung eines Ausländers (§ 45 AuslG); Versagung, Entziehung eines Passes (§ 7 f. PassG); Versagung, Entziehung eines Jagdscheins (§§ 17 f. BJagdG); Versagung, Rücknahme, Widerruf einer Waffenbesitzkarte (§§ 30 Abs. 1 Nr. 2, 47 Abs. 2 WaffG).

Beispiel: Der steuerhinterziehende persische Gastwirt wird sowohl hinsichtlich der Gaststättenkonzession wie auch der Aufenthaltsgenehmigung Probleme bekommen können.

Ist der Steuerberater Täter oder Teilnehmer einer Steuerstraftat wird insoweit auch die Steuerberaterkammer informiert (§ 10 StBerG), so dass dies noch berufrechtliche Konsequenzen zur Folge haben wird. Ähnliches gilt für andere freie Berufe. Auch Beamte haben mit der Meldung an den Disziplinarvorgesetzten zu rechnen.

III. Die einzelnen Tatbestände im Steuerstrafrecht

Das materielle Steuerstrafrecht ist im Achten Teil der Abgabenordnung (AO) geregelt. Für Steuerstraftaten im Sinn des § 369 Abs. 1 AO verweist § 369 Abs. 2 AO vorrangig auf die steuergesetzlichen Strafvorschriften, nachrangig auf die allgemeinen materiellen Strafgesetze. Über diesen Verweis gelten die allgemein strafrechtlichen Grundsätze auch für das Steuerstrafrecht.

Im Folgenden werden einzelne ausgewählte Tatbestände des materiellen Steuerstrafrechtes im Überblick dargestellt.

1. Steuerhinterziehung (§ 370 Abgabenordnung)

Die bei weitem wichtigste Steuerstraftat ist die Steuerhinterziehung nach § 370 AO.

Geschütztes Rechtsgut der Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 bis 5 AO ist nach herrschender Meinung die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, d.h. des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens bzw. – gleichbedeutend formuliert – das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart (so u.a. BGH, 19.12.1997, wistra 1998, S. 180).

Die Steuerhinterziehung ist gegenüber dem Betrug nach § 263 StGB ein Sonderdelikt und verdrängt diesen nach den konkurrenzrechtlichen Grundsätzen der Spezialität (Rolletschke Rn. 8).

a) Täter

Täter der Steuerhinterziehung kann im Falle des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO jedermann sein (vgl. BGH, 22.05.2003, wistra 2003, S. 344). Als Täter kommt somit jeder in Betracht, der tatsächlich in der Lage ist, auf die Steuerfestsetzung, Steuererhebung oder Steuerbeitreibung zum Nachteil des Steuergläubigers einzuwirken.

Als Täter kommt deshalb auch der bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Steuerpflichtigen von diesem eingeschaltete und beauftragte Steuerberater in Betracht. Ein Steuerberater kann insoweit – je nach Fallkonstellation – Täter im Sinne des § 25 Abs. 1 1. Fall StGB, Mittäter im Sinne des § 25 Abs. 2 StGB oder mittelbarer Täter im Sinne des § 25 Abs. 1 2. Fall sein (s.a. Rolletschke Rn. 12a). Er kann aber auch als absichtsloses (undoloses) Werkzeug von seinem Mandanten missbraucht werden. Dann ist der Mandant wiederum mittelbarer Täter der Steuerhinterziehung (s. o. S. 8).

Im Gegensatz dazu stellt die Steuerhinterziehung in der Handlungsalternative des § 370 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO nach herrschender Meinung kein Sonderdelikt dar (so u.a. BGH, 22. 05.2003, wistra 2003, S. 344, weitere Nachweise bei Rolletschke Rn. 13).

Steuerhinterziehung durch Unterlassen kann nur von Personen begangen werden, denen eine entsprechende Rechtspflicht auferlegt ist. § 370 AO ist insoweit ein echtes Unterlassungsdelikt.

An einer entsprechenden Tat können allerdings auch Personen teilnehmen, die selbst nicht eine entsprechende Pflichtenstellung inne haben.

b) Die Tathandlung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

Nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO muss der Täter gegenüber den Finanzbehörden (§ 6 Abs. 2 AO) oder gegenüber anderen Behörden (§ 6 Abs. 1 AO) über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben machen.

Die gemachten Angaben müssen Tatsachen betreffen. "Tatsachen" sind reale Fakten der Innen- und Außenwelt (Fischer § 263 Rn. 6).

Die Angaben sind steuerlich "erheblich", wenn sie eine steuerrechtliche Subsumtion beeinflussen (BGH, 27.09.2002, wistra 2003, S. 20).

"Unrichtig" sind die Angaben, wenn objektiv eine Diskrepanz mit der Wirklichkeit besteht (BGH, 19.12.1990, wistra 1991, S: 138).

„Unvollständig“ sind die Angaben, wenn bei im Übrigen wahrheitsgemäßen Angaben konkludent der Anschein erweckt wird, dass diese vollständig sind, was aber nicht der Wirklichkeit entspricht (Rolletschke Rn. 25).

Unter „Angaben machen“ ist die willentliche Entäußerung einer Erklärung zu verstehen (Rolletschke Rn. 27). Angaben macht demnach derjenige, der den (Finanz-)Behörden gegenüber steuerlich Relevantes ausdrücklich schriftlich, mündlich oder zumindest konkludent erklärt.

Steuerlich Relevantes wird in der Praxis meist im Steuerfestsetzungsverfahren im Rahmen von gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärungen erklärt (vgl. § 149 AO i.V.m. den entsprechenden Einzelsteuergesetzen).

Unzutreffende Angaben können aber auch im Selbstanzeigeverfahren oder im Rahmen einer strafbefreienden Erklärung nach dem zeitlich befristeten Gesetz über die strafbefreiende Erklärung (BGBl I 2003, S. 2928) gemacht werden.

c) Die Tathandlung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO muss der Täter die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lassen.

Steuergesetzliche Offenbarungs-/Erklärungspflichten über steuerliche erhebliche Tatsachen ergeben sich im Wesentlichen aus:

- § 139 AO: Anmeldung von Betrieben in besonderen Fällen,
- § 149 AO: Abgabe von Steuererklärungen
(i.V.m. Einzelsteuergesetzen),
- § 153 AO: Berichtigung von Erklärungen,
- § 200 AO: Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei einer Außenprüfung,
- § 41a EStG: Pflicht zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen,
- § 45a EStG: Pflicht zur Abgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen,
- § 18 UStG: Pflicht zur Abgabe von Voranmeldungen, Jahreserklärungen,
- § 19 VStG: Pflicht zur Abgabe von Vermögensteuererklärungen,
- § 14a GewStG: Pflicht zur Abgabe von Gewerbesteuererklärungen,

- § 30 ErbStG: Anzeigepflicht des Erwerbers bzw. Beschwerten (Zweckzuwendung) bei erbschaftsteuerpflichtigen Erwerben,
- § 31 ErbStG: Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen bei erbschaftsteuerpflichtigen Erwerben,
- § 33 ErbStG: Anzeigepflicht der Vermögensverwahrer, Vermögensverwalter und Versicherungsunternehmen in Erbfällen (Zuwerdung ist Ordnungswidrigkeit kraft gesetzlicher Anordnung, § 33 IV ErbStG),
- § 34 ErbStG: Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden, Beamten und Notare in Erbfällen,
- § 18 GrEStG: Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden und Notare zu Grunderwerbsteuerrechtlichen Vorgängen.

Erklärungspflichtig sind diejenigen, die dazu nach den Bestimmungen der Einzelsteuergesetze verpflichtet sind oder zur Abgabe der Erklärung aufgefordert werden (Klein, Rn. 41 zu § 370 AO).

Zur Berichtigung von Erklärungen ist nach § 153 AO ein Steuerpflichtiger verpflichtet, wenn er erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist. Einem Staatsbürger ist im Allgemeinen bekannt, dass eine Anzeigepflicht gegenüber dem Finanzamt besteht, wenn die Voraussetzungen für eine gewährte Steuervergünstigung nachträglich weggefallen sind (BGH, 18.12.1985, wistra 1986, S. 219). Es genügt die "Parallelwertung in der Laiensphäre"; die gesetzlichen Normen braucht der Steuerpflichtige nicht zu kennen.

Die Verpflichtung besteht auch für den Gesamtrechtsnachfolger und die nach §§ 34, 35 AO für den Steuerpflichtigen handelnden Personen. Die steuerlichen Berater sind nach § 153 AO nicht zur Berichtigung der Erklärung verpflichtet (BGH, 20.12.1995, wistra 1996, S. 184); anders kann es sein, wenn der Berater oder seine Mitarbeiter die Unrichtigkeit zu vertreten haben oder wenn der Berater von seinem Mandanten zwar konkrete Angaben erhält, aber infolge eigener Fahrlässigkeit eine fehlerhafte Steuererklärung erstellt hat (vgl. Klein § 370 AO, Rn. 41, m.w.N.). Ansonsten droht dem Steuerberater ein Ordnungswidrigkeitenverfahren ("leichtfertige Steuerverkürzung").

Da es sich bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO um ein echtes Unterlassungsdelikt handelt, muss die Erfüllung der Handlungspflicht möglich und zumutbar sein. Ansonsten entfällt die Tatbestandsmäßigkeit. Für die Unmöglichkeit ist dies unstrittig (vgl. u.a. BGH, 18.11.1997, DStR 1998, S. 130); für die Unzumutbarkeit gilt dies zumindest nach der herrschenden Meinung (vgl. u.a. BGH, 16.07.1993, NStZ 1994, S. 29).

Die Tathandlung des § 370 Abs. 1 Nr. 3 soll an dieser Stelle wegen ihres geringen Anwendungsbereiches nicht weiter erörtert werden.

d) Taterfolg: Steuerverkürzung

Die Steuerhinterziehung ist ein Erfolgsdelikt. Nach § 370 Abs. 4 S. 1 AO sind die Steuern namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird oder eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht.

Die Höhe der Steuerverkürzung im Sinne des § 370 Abs. 4 S. 1 AO ergibt sich sowohl in der Tathandlung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO als auch der des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO aus der Gegenüberstellung von Steuer-Soll und Steuer-Ist.

Zeitliche Verkürzungen bewirken in der Regel nur einen Verspätungsschaden. Bei Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen beschränkt sich der Hinterziehungsschaden auf den Zinsverlust (BGH, 04.02.1997, wistra 1997, S. 186).

e) Taterfolg: Steuervorteil

Anders als für den Begriff der Steuerverkürzung enthält das Gesetz keine Begriffsbestimmung des Steuervorteils, sondern in § 370 Abs. 4 S. 2 AO lediglich den Hinweis, dass auch Steuervergütungen dazu gehören.

Der BGH (10.12.2008, NJW 2009, S. 381) hat festgestellt, dass ein Steuervorteil ein Vorteil spezifischer steuerlicher Art sein müsse, der auf dem Tätigwer-

den der Finanzbehörde beruht und eine hinreichend konkrete Gefährdung des Steueranspruchs bewirkt.

Maßgeblicher Anwendungsbereich der Steuervorteilerlangung sind aber dennoch die Verfahren der Steuererhebung und der Vollstreckung (vgl. u.a. BGH, 19.12.1997, wistra 1998, S. 180).

Zu den Steuervorteilen zählen namentlich (vgl. Rolletschke Rn. 89)

- Stundung (§ 222 AO),
- Erlass (§ 227 AO),
- Einstellung und Beschränkung der Vollstreckung (§ 257 AO),
- einstweilige Einstellung und Beschränkung der Vollstreckung (§ 258 AO),
- Niederschlagung (§ 261 AO) und
- Nicht-Pfändung von Sachen und Forderungen (§§ 281 ff AO).

f) Kompensationsverbot

Nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO, dem sog. Kompensations- oder Vorteilsausgleichsverbot, ist es für die Frage des Vorliegens des tatbestandsmäßigen Erfolges der Steuerhinterziehung ohne Bedeutung, ob die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, »aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können«. Somit können nachträglich geltend gemachte Ermäßigungsgründe zwar ggf. steuerlich bedeutsam sein und nach den Berichtigungsvorschriften der Abgabenordnung z.B. als neue Tatsache im Sinne des § 173 Abs. Nr. 2 AO zu berücksichtigen sein. Für die Frage des Eintritts des Hinterziehungserfolges haben sie jedoch außer Betracht zu bleiben (vgl. Rolletschke Rn. 104).

Das Eingreifen des Kompensationsverbotes wird z.B. bejaht (vgl. Rolletschke Rn. 106, m.w.N.):

- bei der Umsatzsteuerhinterziehung für die bisher nicht geltend gemachten Vorsteuerabzugsbeträge,
- bei Rückstellungen für Schadensersatzansprüche,
- beim Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG und

- wenn der (Steuer-)Befreiungstatbestand ein weiteres verwaltungsrechtliches Prüfungsverfahren voraussetzt und dieses erst nach der Tat durchgeführt wird.

Verneint wird das Eingreifen des Kompensationsverbotes hingegen bei Betriebsausgaben oder Werbungskosten, soweit sie mit dem Verkürzungsvorgang in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, z.B. im Verhältnis zwischen Wareneinkauf und verschwiegenem entsprechenden Warenverkauf.

g) Die besonders schwere Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 3 AO)

§ 370 Abs. 3 AO führt Regelbeispiele auf, die den Strafraumen verschieben. Es handelt sich um Strafschärfungsgründe. Die Aufzählung ist jedoch nicht abschließend. Es ist vielmehr Sache des Gerichts, im Einzelfall darüber zu befinden, ob ein besonders schwerer Fall vorliegt oder nicht.

Im Folgenden werden die einzelnen Regelbeispiele kurz dargestellt.

(1) Das "große Ausmaß":

Nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO liegt in der Regel ein besonders schwerer Fall vor, wenn der Täter in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

Bis zur Gesetzesnovellierung durch das Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG war darüber hinaus erforderlich, dass der Täter aus grobem Eigennutz handelte. Durch die Streichung dieses schwer bestimmbareren Merkmals dürften sich in der Sache aber wohl kaum Auswirkungen ergeben (vgl. Rolletschke Rn. 254).

Bis zu dem Urteil des BGH vom 02.12.2008 (s. S. 13 f) ist man überwiegend davon ausgegangen, dass eine Verkürzung in großem Ausmaß im siebenstelligen DM-Bereich vorliegt. Unter ausdrücklicher Bezugnahme auf den Begriff des großen Ausmaßes im Sinne des § 263 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 1. Fall StGB liege ein großes Ausmaß im Sinne des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr.

1 AO vor, wenn der Hinterziehungsbetrag 50.000 € übersteigt. Im Übrigen sei auf die Ausführungen zu Punkt II.1. (S. 14 f.) verwiesen.

(2) Missbrauch von Amtsträgerbefugnissen:

Ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung liegt nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 AO vor, wenn der Täter seine Stellung oder Befugnisse als Amtsträger (§ 7 AO) missbraucht.

Unproblematisch unter das Regelbeispiel zu fassen ist der Fall, dass ein Amtsträger (bspw. der Vorgesetzte) auf den entscheidenden Beamten einwirkt (s. Rolletschke Rn. 257).

Problematisch war der Fall, dass der entscheidende Amtsträger die Steuerfestsetzung selbst vornimmt oder ohne Steuerfestsetzung eine Steuererstattung an sich veranlasst. Es stellt sich insoweit die Frage, ob eine Steuerhinterziehung bereits deshalb ausgeschlossen ist, weil § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO den Irrtum oder zumindest die Unkenntnis der Finanzbehörde voraussetzt.

So hatten schon das AG Lübeck (24.10.2003, wistra 2004, S. 77) und der BFH (25.10.2005, wistra 2006, S. 274) das Erfordernis des Irrtums des zuständigen Finanzbeamten ausdrücklich für entbehrlich erklärt. Dieser Rechtsprechung hat sich der BGH (06.06.2007, wistra 2007, S. 388) ausdrücklich angeschlossen. Ein Irrtum bzw. die Unkenntnis der Finanzbehörde ist in solchen Fällen also nicht erforderlich.

(3) Ausnutzen der Mithilfe eines Amtsträgers:

Nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 3 AO liegt weiter der Regelfall der besonders schweren Steuerhinterziehung vor, wenn ein Dritter bei seiner Steuerhinterziehung die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der hierbei seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht. Häufig wird dieses von den Straftatbeständen der Bestechung und Bestechlichkeit (§§ 332, 334 StGB) begleitet.

Eine derartige Ausnutzung ist gegeben, wenn sich der Täter der Beihilfe eines ungetreuen Amtsträgers bedient (vgl. Rolletschke Rn. 263, m.w.N.). Geht der Täter aber davon aus, dass der Amtsträger die Unrichtigkeit der Erklärung nicht erkannt hat, nutzt er nicht dessen Mithilfe aus (vgl. Rolletschke Rn. 264).

(4) Gefälschte Belege:

Nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 4 AO liegt ein weiteres Regelbeispiel eines besonders schweren Falles vor, wenn der Täter unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

Bei den "Belegen" handelt es sich nicht um sachlich unrichtige Belege, die dem Täter zur Verfügung gestellt sind (Beispiel: Der Gastwirt stellt eine überhöhte Rechnung aus, lässt sich aber nur den tatsächlichen Aufwand vergüten, um den Gast die Möglichkeit zu einem entsprechenden Betriebskostenabzug zu geben) sondern um solche Belege, die vom Täter oder in dessen Auftrag nachgemacht oder verfälscht worden sind (Klein, § 370 AO, Rn. 71), bspw. durch Hinzusetzen weiterer Beträge seitens des Steuerpflichtigen.

"Fortgesetzt" bedeutet, dass der Täter mindestens zwei Steuerhinterziehungen unter Vorlage unrichtiger Belege begangen haben muss, bevor ihn der Strafrahmen des § 370 Abs. 3 AO treffen soll (vgl. u.a. BGH, 24.01.1989, wistra 1989, S. 190).

Allerdings muss der Täter nicht von Anfang an die Vorstellung haben, er werde in Zukunft mehrfach Steuern auf die bezeichnete Art verkürzen. Es reicht vielmehr aus, wenn der Täter zunächst mit einem auf den Einzelfall bezogenen Vorsatz handelt, um dann im Fall des Erfolges sein steuer-schädliches Verhalten mehrfach fortzusetzen (vgl. BGH, 21.04.1998, wistra 1998, S. 265).

Die nachgemachten oder verfälschten Belege werden nicht schon dann verwendet, wenn die nachgemachten oder verfälschten Belege Eingang in die Buchführung und das Zahlenwerk der Steuererklärung finden. Erfor-

derlich ist, dass der Täter die entsprechenden Belege auch seiner Steuererklärung beifügt (u.a. BGH, 12.10.1988, wistra 1989, S. 107; Rolletschke Rn. 271, m.w.N.).

(5) Begehung durch "Banden":

Durch das Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG (BGBl 2007, S. 3198) wurde § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 5 AO neu in das Gesetz eingefügt. Danach verwirklicht ein Regelbeispiel, wer als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach § 370 Abs. 1 AO verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchsteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchsteuervorteile erlangt. Diese Begehungsart ist beispielsweise bei "Umsatzsteuerkarussellen" intensiv zu prüfen.

Im Gegensatz zu seiner Vorgängervorschrift (§ 370a AO a.F.), gegen die der BGH wiederholt erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken geäußert hatte (vgl. u.a. BGH, 20.04.2004, wistra 2004, S. 274), enthält die Neuregelung weder das Verbrechensqualifikationsmerkmal des großen Ausmaßes noch das der Gewerbsmäßigkeit. Umgekehrt beinhaltet § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 5 AO eine Beschränkung auf Umsatz- und Verbrauchsteuern, während § 370a AO a.F. noch bei der Hinterziehung aller Steuerarten Anwendung gefunden hat (vgl. Rolletschke Rn. 276, m.w.N.).

Zur Definition des Merkmals „als Mitglied einer Bande“ kann auf die Begriffsbestimmungen zu den §§ 244 Abs. 1 Nr. 2, 250 Abs. 1 Nr. 2, 263 Abs. 3 Nr. 1 und Abs. 5 StGB, die insoweit identisch sind, verwiesen werden (mindestens drei Personen, die entsprechende Absprachen getroffen haben; vgl. ausführlich: Fischer, Rdn. 17 ff. zu § 244 StGB).

(6) Konkurrenzen:

Werden mehrere Steuerhinterziehungen durch pflichtwidriges Unterlassen begangen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO), so stehen diese zueinander in Tateinheit nach § 53 StGB (Rolletschke Rn. 149).

Mehrere in der Handlungsalternative begangene Steuerhinterziehungen stehen ebenfalls in Tatmehrheit (vgl. BGH, 28.10.2004, wistra 2005, S. 30).

Beispiel: Eine Einkommensteuerverkürzung durch Nichtangabe von Zinseinkünften über mehrere Veranlagungszeiträume.

Es kann allerdings dann Tateinheit vorliegen, wenn die Abgabe der Steuererklärungen im äußeren Vorgang zusammenfallen und nach BGH überdies in den Erklärungen übereinstimmende unrichtige Angaben enthalten sind (vgl. u.a. BGH, 09.06.2008, wistra 2008, S. 384).

Beispiel: Die Auswirkungen einer Körperschaftsteuerverkürzung auf die Gewerbesteuerverkürzung

Das "Zusammenfallen" ist auch gegeben, wenn die betreffenden Erklärungen in einem Umschlag oder gleichzeitig in mehreren Umschlägen in den Briefkasten eingeworfen werden. Da Briefumschläge in der Finanzamtspraxis aber nicht verwahrt werden, ist auf den Eingangsstempel abzustellen (Rolletschke Rn. 151).

2. Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO)

Die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO ist im Gegensatz zur Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO eine Bußgeldvorschrift und damit dem Ordnungswidrigkeitenrecht zuzuordnen. § 377 Abs. 2 AO verweist auf das materielle Ordnungswidrigkeitenrecht.

Durch die Bußgeldbewehrung der fahrlässigen Begehungsform der Steuerverkürzung hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass er dem geschützten Rechtsgut – dem öffentlichen Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen der einzelnen Steuerart, bezogen auf den jeweiligen Besteuerungsabschnitt – eine besondere Schutzbedürftigkeit zubilligt (Rolletschke Rn. 289).

Anders als das Strafrecht unterscheidet das Ordnungswidrigkeitenrecht nicht zwischen Täter und Teilnehmer. Es gilt vielmehr der "Einheitstäterbegriff" des § 14 Ordnungswidrigkeitengesetz (OWiG).

§ 378 Abs. 1 S. 1 AO beschränkt den Kreis der tauglichen Täter ausdrücklich auf Steuerpflichtige und Personen, die die Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen wahrnehmen. Zur Wahrnehmung der Angelegenheiten können insbesondere Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften handeln.

Hinsichtlich der Tathandlung verweist § 378 AO auf die Tathandlungen des § 370 Abs. 1 AO.

In subjektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand des § 378 AO "Leichtfertigkeit". Bei Leichtfertigkeit handelt es sich um eine gesteigerte Form der Fahrlässigkeit. Leichtfertigkeit entspricht etwa der groben Fahrlässigkeit des Bürgerlichen Rechts (vgl. BGH, 10.12.1965, BGHSt 20, S. 315); im Gegensatz dazu wird aber auf die persönlichen Fähigkeiten des Täters abgestellt.

Ein derartiges Verschulden liegt vor, wenn der Täter nach den Gegebenheiten des konkreten Falles und seinen individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen wäre, den sich aus den konkreten einschlägigen gesetzlichen Regelungen ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen (BFH, 19.12.2002, wistra 2003, S. 312).

Stößt der Steuerpflichtige bei der Gewinnermittlung oder bei der Erstellung seiner Steuererklärung auf rechtliche Zweifel, trifft ihn eine weitgehende Erkundungspflicht. Er kann sich selbst durch Studium der steuerrechtlichen Bestimmungen kundig machen oder eine Auskunftsperson zu Rate ziehen, die über die entsprechende Qualifikation verfügt (Rolletschke Rn. 321, m.w.N.).

Bei Nichtbeachtung von Berufspflichten kann auch der Steuerberater oder der Steuerbevollmächtigte sorgfaltswidrig handeln, auch wenn die Nichtbeachtung in erster Linie berufsrechtliche Maßnahmen zur Folge hat (Rolletschke Rn. 332).

Nach § 57 Abs. 1 Steuerberatungsgesetz (StBerG) haben Steuerberater und Steuerbevollmächtigte ihren Beruf unabhängig, eigenverantwortlich und gewissenhaft auszuüben.

Die durch den steuerlichen Berater anzuwendende Sorgfalt ist wegen der besonderen Ausbildung und Erfahrung in der Regel wesentlich höher als beim Steuerpflichtigen selbst. Als Mindestmaß werden die Kenntnis der Steuergesetze, der Steuerrichtlinien und die Verfolgung der BFH-Rechtsprechung erwartet (vgl. u.a. BFH, 03.02.1983, BStBl II 1983, S. 324). Will ein steuerlicher Berater vom typisierenden Empfängerhorizont der Finanzverwaltung – zugunsten seines Mandanten – abweichen, so muss er dies dem Finanzamt gegenüber kenntlich machen (BGH, 23.02.2000, wistra 2000, S. 217). Ansonsten besteht auch beim Steuerberater die Gefahr, dass ein Ordnungswidrigkeitenverfahren gegen diesen persönlich eingeleitet wird (vgl. auch S. 37).

3. Steuergefährdungstatbestände (§§ 379 – 382 AO)

Die §§ 379 – 382 AO regeln die Steuergefährdungstatbestände im Rahmen der Steuerordnungswidrigkeiten.

a) Die Steuergefährdung

§ 379 AO behandelt die Steuergefährdung, soweit sie nicht als Gefährdung der Abzugsteuern, Verbrauchsteuern oder der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben in den §§ 380 – 382 geregelt wird.

(1) Tatbestandsvoraussetzungen des § 379 Abs. 1 S. 1 AO

Täter kann jeder sein, der in der Lage ist, für sich oder einen Dritten einen unrichtigen Beleg auszustellen, dessen Gebrauch es ihm oder einem Dritten ermöglicht, eine Steuerverkürzung herbeizuführen.

Tathandlung im Sinne des § 179 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ist das Ausstellen sachlich unrichtiger Belege. Das sind in der Regel Schriftstücke, die zum Beweis steuerlich erheblicher Tatsachen geeignet sind und den Aussteller erkennen lassen (BGH, 03.07.1952, BGHSt 3, S. 82).

Unter den Belegbegriff fallen nicht nur durch Dritte erstellte Schriftstücke, sog. Fremdbelege, sondern auch durch den Steuerpflichtigen selbst erstellte Belege, sog. Eigenbelege (Rolletschke Rn. 353, m.w.N.).

Tatbestandsmäßig ist nicht schon das Herstellen des Beleges, sondern erst das Ausstellen. Ein Beleg ist ausgestellt, sobald er entsprechend § 130 BGB zugegangen ist, d.h. sobald er sich im Verfügungsbereich dessen befindet, für den er bestimmt ist (BayObLG, 13.06.1989, wistra 1989, S. 313). Eine Aushändigung in Form einer körperlichen Übergabe ist insoweit nicht erforderlich. Bei Eigenbelegen wird man darauf abstellen, wann sich der Gebrauchswille des Ausstellers manifestiert hat, z.B. durch Weitergabe in den Geschäftsgang (vgl. Rolletschke Rn. 358).

§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO verlangt nicht das Vorliegen unrichtiger Belege. Von dem Tatbestand umfasst werden sowohl richtige als auch unrichtige Belege. Nach einer aus dem allgemeinen Strafrecht übernommenen Definition wird man ein In-Verkehr-Bringen bei jeder Handlung annehmen können, durch die ein Beleg aus der Verfügungsmacht des Täters oder eines Dritten so entlassen wird, dass ein anderer tatsächlich in die Lage versetzt wird, mit ihm nach Belieben zu verfahren (vgl. Rolletschke Rn. 366).

Mit der Erfassung von Geschäftsvorgängen und Betriebsvorfällen versucht § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO, alle Geschehnisse in einem wirtschaftlichen Unternehmen zu erfassen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Dabei sind Geschäftsvorgänge Vorgänge des rechtsgeschäftlichen Lieferungs- und Leistungsverkehrs des Unternehmens mit Dritten; Betriebsvorgänge meinen den betriebsinternen Wertefluss (Rolletschke Rn. 371).

Die Tat muss in jeder Handlungsalternative des § 379 Abs. S. 1 AO objektiv geeignet sein, Steuern zu verkürzen; die Absicht des Täters braucht sich nicht darauf zu erstrecken. Es kommt nicht darauf an,

dass tatsächlich eine Verkürzung eintritt; die abstrakte Verkürzungsfahr genügt (vgl. Klein, § 379 AO, Rn. 4).

(2) § 379 Abs. 1 S. 2 und 3 AO

§ 379 Abs. 1 S. 2 AO erweitert den Anwendungsbereich der Steuergefährdung auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, die von einem anderen Mitgliedstaaten der EG verwaltet werden, bzw. die einem Staat zustehen, dem für Waren aus der EG aufgrund eines Assoziations- oder Präferenzabkommens eine Vorzugsbehandlung gewährt wird.

Entsprechendes gilt nach § 379 Abs. 1 S. 3 AO, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der EG verwaltet werden.

Allerdings beschränkt sich die Tatbestandmäßigkeit des § 379 Abs. 1 S. 2 und 3 AO auf § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO (Rolletschke Rn. 359).

(3) § 379 Abs. 2 und 3 AO

Die §§ 379 Abs. 2 und 3 AO regeln die Verstöße gegen die Anzeigepflicht des § 138 Abs. 2 AO (Anzeigen über Erwerbstätigkeit), gegen das Verbot des § 154 Abs. 1 AO (Kontenwahrheit) und gegen die Auflagen nach § 120 Abs. 2 Nr. 4 AO (Auflagen zum Verwaltungsakt).

§ 379 Abs. 2 Nr. 1 ist ein Sonderdelikt. Täter können nur die in § 138 AO genannten Meldepflichtigen sein. § 154 Abs. 1 AO richtet sich an jedermann. Täter des § 379 Abs. 3 kann nur der Adressat des mit der Auflage verbundenen Verwaltungsaktes sein.

b) §§ 380 – 382 AO

Die §§ 380 – 382 AO regelt die Gefährdungstatbestände für die Gefährdung von Abzugssteuern, Verbrauchsteuern und Einfuhr- und Ausfuhrabgaben. Die §§ 380 – 382 AO sind gegenüber § 379 AO lex specialis.

4. Begünstigung im Steuerstrafrecht (§ 257 StGB)

Wegen Begünstigung wird bestraft, wer einem anderen, der eine rechtswidrige Tat begangen hat, in der Absicht Hilfe leistet, ihm die Vorteile der Tat zu sichern. Als Strafnorm des gemeinen Strafrechts (§ 257 StGB) wird die Begünstigung dann zu einer Steuerstraftat, wenn sie einer Person gewährt wird, die eine Steuerstraftat nach § 369 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO - also Steuerhinterziehung, Bannbruch, Steuerhehlerei oder Steuerzeichenfälschung - begangen hat (§ 369 Abs. 1 Nr. 4 AO).

Täter der Begünstigung kann jeder sein, außer dem Vortäter und anderen an der Vortat strafbar beteiligten Personen. Für sie ist die Sicherung der Beute oder der anderen Tatvorteile eine mitbestrafte Nachtat. Strafbar machen kann sich ein Vortäter jedoch dadurch, dass er einen bisher Unbeteiligten anstiftet, ihn zu begünstigen (§ 257 Abs. 3 StGB).

Die Handlung des Begünstigers besteht darin, dass er einem anderen, der eine rechtswidrige Tat begangen hat, Hilfe leistet; das kann alles sein, was die Tataufdeckung und Abgabennacherhebung erschwert, solange der geldwerte Vorteil aus der Hinterziehung noch besteht (BGH, 26. 10. 98, wistra 1999, S. 103).

Beispiel: Der später beauftragte Steuerberater wird angewiesen, die diesem bekannt gewordenen (früheren) Zinseinkünfte nicht nachzuerklären.

Eine Steuerstraftat muss die Vortat sein, wenn die Begünstigung ebenfalls eine Steuerstraftat sein soll; hierdurch wird erreicht, dass der gesamte Tatkomplex, also Tatbeteiligte und Begünstiger, unter dieselbe Ermittlungszuständigkeit der Finanzbehörden fällt.

Ist die Vortat eine gewerbs- oder bandenmäßige Verbrauchsteuerhinterziehung (§ 370a AO a.F.; nunmehr nur noch bandenmäßige Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 2 S. 2 Nr. 5 AO), ein schwerer Schmuggel (§ 373 AO), ein nach § 373 AO zu bestrafender Bannbruch oder eine gewerbsmäßige Steuerhehlerei (§ 374 AO), dann erfüllt das Hilfe leisten oft auch den Straftatbestand der

Geldwäsche (§ 261 StGB), die allerdings keine Steuerstraftat ist (Bender, Tz. 99).

Die Tathandlung des Begünstigers besteht in einem Hilfeleisten. Hierfür kommt alles in Betracht, was die in § 257 StGB umrissenen Zwecke zu fördern geeignet ist, also alles, was die Aufdeckung der Tat und die Nacherhebung der verkürzten Steuern zu erschweren geeignet ist. Dass dem Vortäter durch die Handlung des Begünstigers tatsächlich die Vorteile der Tat gesichert werden (auch nur vorübergehend), ist nicht erforderlich (wie vor). Es genügt jede Handlung, die von der Begünstigungstendenz getragen wird und geeignet ist, den erstrebten Erfolg herbeizuführen.

Subjektiv ist Vorsatz erforderlich, wobei das Wissen des Begünstigers auch die Tatsache umfassen muss, dass der Vortäter eine rechtswidrige Tat begangen hat. Welcher Art die Vortat ist, braucht der Begünstiger nicht zu wissen; es genügt nach dem Gesetzeswortlaut, wenn er richtig annimmt, dass es sich um eine rechtswidrige Tat handelt (wie vor).

5. Die neue Verfolgungsverjährung (§ 378 AO)

Für den Vorwurf der Steuerhinterziehung trat bislang nach Ablauf von fünf Jahren Strafverfolgungsverjährung ein. Dies war keine Sonderregelung der AO, sondern entsprach den allgemeinen Grundsätzen.

Im Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 war zunächst vorgesehen, durch eine Neufassung von § 376 AO die Strafverfolgungsverjährung generell – für alle Taten nach § 370 AO – auf zehn Jahre zu verlängern. Nach der Begründung des Regierungsentwurfs sollte dies einer "wirkungsvolleren Bekämpfung der Steuerhinterziehung" dienen und eine "Parallelität zwischen der Verfolgungsverjährung und der steuerlichen Festsetzungsverjährung" herbeiführen (BT-Drs. 16/10189). Im Gesetzgebungsverfahren wurde dies als Systembruch kritisiert. Die Regierungsfaktionen haben sich daraufhin in den Ausschussberatungen auf einen Kompromiss verständigt, nach dem die Neuregelung nur für bestimmte Fälle der Steuerhinterziehung eingreift.

§ 376 Abs. 1 AO besagt, dass die Verjährungsfrist in den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung zehn Jahre beträgt.

Die Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfrist erfasst somit nur die Fälle, die im Rahmen der Strafzumessungsvorschrift des § 370 Abs. 3 AO als Regelbeispiele formuliert sind (s.o.). Der bisherige Wortlaut von § 376 AO wird Abs. 2 der neuen Vorschrift. Ergänzend hat der Gesetzgeber den zeitlichen Anwendungsbereich der Neuregelung klargestellt (vgl. § 23 EGAG n.F.).

Die Neuregelungen des JStG 2009 zur Strafverfolgungsverjährung sind nach der Bekanntmachung des Gesetzes im BGBl vom 24.12.2008 am darauffolgenden Tag, dem 25.12.2008, in Kraft getreten (vgl. Art. 39 Abs. 1 JStG 2009).

Der Grundgedanke der Neuregelung, wonach für besonders hervorgehobene Begehungsformen ein erhöhter Strafrahmen und eine verlängerte Strafverfolgungsfrist gelten sollen, ist nicht ungewöhnlich. Bislang galt dies aber, wie z. B. die Regelung zum gewerbsmäßigen Betrug in § 263 Abs. 3 StGB zeigt, nur für die Fälle der **abschließend** umschriebenen Qualifikationstatbestände. Die Verlängerung der Verjährungsfrist folgt dann systemkonform aus der höheren Strafdrohung (vgl. § 78 Abs. 3 Nr. 3 StGB). § 370 Abs. 3 AO formuliert dagegen bloß **Regelbeispiele**, weshalb § 376 AO n.F. einen Systembruch darstellt, der zu erheblichen Problemen hinsichtlich der Neufassung führt (zur möglichen Verfassungswidrigkeit: Samson, Die Verjährung besonders schwerer Fälle der Steuerhinterziehung, wistra 2010, S. 1).

Die Neuregelung verweist ausdrücklich auf die "in § 370 Abs.3 Nr. 1 bis Nr. 5 AO genannten Fälle". Die in diesen Ziffern aufgeführten Voraussetzungen werden damit zu Tatbestandsmerkmalen einer aus § 376 Abs. 1 n.F. AO und § 370 Abs. 3 S. 2 AO bestehenden Verjährungsvorschrift transformiert. Für die Dauer der Verfolgungsverjährung ist maßgebend, ob die in den Nr. 1 bis 5 beschriebenen Merkmale erfüllt sind.

IV. Verteidigung im Steuerstrafverfahren

1. AStBV (St) 2010

Mit Einvernehmen des Bundesministeriums der Finanzen sind am 23.12.2009 die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder „Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)“ – AStBV (St) 2010 – ergangen und in Kraft getreten (BStBl I 2009, S. 1532). Diese treten an die Stelle der Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 12.01.2009 (BStBl I 2009, S. 210).

Ausweislich der Einführung sollen die Anweisungen der einheitlichen Handhabung des Gesetzes dienen und die reibungslose Zusammenarbeit der zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten berufenden Stellen der Finanzbehörden untereinander, mit anderen Stellen der Finanzbehörden sowie mit den Gerichten und Staatsanwaltschaften gewährleisten.

Im Rahmen der Neufassung der Erlasse wurde auch aktuelle Rechtsprechung des BGH eingearbeitet. So bestimmt Abs. 4 von Nr. 49 AStBV (St) 2010, dass ein Tatverdächtiger, der zunächst zu Unrecht als Zeuge vernommen wurde, wegen des Belehrungsverstoßes (§ 136 Abs. 1 S. 2 StPO) bei Beginn der nachfolgenden Vernehmung als Beschuldigter auf die Nichtverwertbarkeit der früheren Angaben hinzuweisen ist (sog. „qualifizierte“ Belehrung); BGH, 18.12.2008, wistra 2009, S. 198.

Auch das BGH-Urteil vom 02.12.2008 (a.a.O.) hat im Rahmen der Anweisungen zur Bedeutung des verkürzten Steuerbetrages für die Strafzumessung in Nr. 149 AStBV (St) 2010 Berücksichtigung gefunden. Auch in den Fällen der Einstellung des Verfahrens gem. § 153a StPO (s.u. unter 5., S. 50 f.) soll der Geldbetrag der Auflage nach den in Nr. 149 AStBV (St) 2010 genannten Grundsätzen bestimmt werden.

Anmerkung: Häufig lässt sich die Strafsachen- und Bußgeldstelle (BuStra) die Gewährung des § 153 a StPO “abkaufen“ und verlangt eine höhere Auflage als nach den vorbezeichneten Grundsätzen.

Ausführlich wird im 7. Abschnitt der AStBV (St) 2010 die Durchsuchung, Beschlagnahme und Sicherung des Steueranspruchs geregelt. Hier haben sich im

Vergleich zu den AStBV (St) 2009 kaum Änderungen ergeben. Lediglich die Nr. 69a bis 69c wurden neu eingefügt. Diese regeln Maßnahmen zur Sicherung des Steueranspruchs und Besonderheiten beim dinglichen Arrest nach der AO und der StPO.

Nennenswert ist weiterhin die unverändert übernommene Nr. 104 AStBV (St) 2010, welche Besonderheiten bei Verfahren gegen Angehörige der rechts- und steuerberatenden Berufe regelt. Danach ist, wenn gegen einen Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe wegen einer Ordnungswidrigkeit, die er nicht in eigenen Steuerangelegenheiten, sondern in Ausübung seines Berufes bei der Steuerberatung begangen hat, ein Bußgeldbescheid ergehen soll, zuvor der zuständigen Berufskammer Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben (s.a. § 411 AO). Diese Stellungnahme soll von der Straf- und Bußgeldsachenstelle berücksichtigt werden, bindet diese jedoch nicht. Die Anhörung der zuständigen Kammer ist unverzichtbar.

Die Kenntnis der AStBV (St) 2010 ist für die Verteidigung in Steuerstrafverfahren somit Voraussetzung. Die Verwaltungsvorschriften bilden regelmäßig die Grundlage des Vorgehens der Steuerfahndungen und der Straf- und Bußgeldstellen.

2. Durchsuchung und Beschlagnahme

Die Steuerfahndung führt die Durchsuchungen im Auftrag der verfahrensführenden Strafverfolgungsbehörde durch. Dies ist entweder die Staatsanwaltschaft oder die Straf- und Bußgeldsachenstelle der Finanzverwaltung.

Die Durchsuchung geschieht entweder zum Zweck der Beschlagnahme von Beweismitteln oder zur Ergreifung des Verdächtigen.

Sowohl für die Durchsuchung als auch für die Beschlagnahme ist grundsätzlich je ein richterlicher Beschluss notwendig. Die Beschlüsse werden durch das örtlich zuständige Amtsgericht erlassen (gem. § 102, 103, 105 StPO) und in der Praxis oftmals kombiniert. Nur bei Gefahr in Verzug sind Durchsuchung und/oder Beschlagnahme auch ohne gerichtlichen Beschluss zulässig.

a) Beginn der Durchsuchung

Der Verdächtige hat kein Anwesenheitsrecht, nur der Inhaber der zu durchsuchenden Räume darf bei der Durchsuchung gemäß § 106 StPO anwesend sein. Der Verteidiger – auch der Steuerberater mit Verteidigungsmandat – hat ein Anwesenheitsrecht als Vertreter im Sinne des § 106 Satz 2 StPO. Die Fahndungsprüfer müssen allerdings nicht auf das Eintreffen des Beraters warten. In der Praxis sollte sich der abwesende Verteidiger über das Mandantentelefon mit dem federführenden Beamten vor Ort verbinden lassen und um ein kurzes Zuwarten bitten. Oft wird dem Verteidiger eine überschaubare Anfahrtszeit zugestanden.

Die alsbaldige **Anwesenheit des Beraters** ist aus folgenden Gründen wichtig:

- Der überrumpelte Mandant benötigt erfahrenen und ihn beruhigenden Beistand, um Fehler zu vermeiden, die später nicht mehr "ausgebügelt" werden können; insbesondere darf der Mandant keine Erklärungen gegenüber den Beamten abgeben. Der Verteidiger sollte seinen Mandanten daher gleich bei der ersten Kontaktaufnahme eindringlich auf sein Schweigerecht hinweisen. Der Verdächtige muss sich lediglich zu seinen Personalien äußern. Regel: Keine Einlassung ohne vorherige Akteneinsicht!
- Die Anwesenheit hat eine disziplinierende Wirkung auf die Beamten.
- Der Berater kann einschätzen, worauf es den Ermittlungsbehörden ankommt. Er kann möglicherweise erkennen, wie der Kenntnisstand der Beamten ist und davon die weitere Verteidigungsstrategie abhängig machen.
- Der Berater behält als emotional nicht betroffener Dritter den Überblick und muss soweit wie möglich Einfluss nehmen.

Der **Durchsuchungsbeschluss** sollte genau gelesen und die Namen der Handelnden samt ihrer Funktion und Behörde notiert werden. Bei der Durchsicht des Durchsuchungsbeschlusses ist Folgendes zu prüfen und bei Zweifeln sofort gegenüber dem federführenden Fahndungsprüfer zu rügen:

- Handelt es sich tatsächlich um einen Beschluss für den Betroffenen (Gewahrsamsinhaber der Räumlichkeit)? Er - sei es der Verdächtige oder ein Dritter - muss eindeutig bezeichnet sein. Z. B. ist bei einer Mietwohnung "Betroffener" nicht der Eigentümer, sondern der Mieter.
- Im Beschluss gegen den Verdächtigen muss als Rechtsgrundlage § 102 StPO, im Beschluss gegen Dritte § 103 StPO genannt sein.
- Ist der Beschluss hinreichend bestimmt? In ihm muss der strafrechtliche Vorwurf enthalten sein, d. h. welche Steuerarten und Tatzeiträume betroffen sind (BVerfG, 9.2.2005, WM 2005, S. 482).
- Aus dem Beschluss muss sich ergeben, dass beschlagnahmefähige Gegenstände an dem Ort vermutet werden. Bestimmte Beweismittel müssen nicht bezeichnet werden.
- Der Beschluss darf höchstens sechs Monate alt sein, sonst verliert er seine Wirkung als Rechtsgrundlage (BVerfG, 27.5.1997, NJW 1997, S. 2165).
- Bei Durchsuchung zur Nachtzeit (§ 104 StPO) muss dies in dem Beschluss vermerkt sein.

b) Durchführung der Durchsuchung

Zunächst beginnen die Beamten mit der Durchsicht der Papiere gem. § 404 AO, § 110 StPO. Dies bedeutet: Die Steuerfahndungsbeamten haben im Gegensatz zu sonstigen teilnehmenden Polizeibeamten stets das Recht, im Rahmen dieser Durchsicht alle - auch private - Papiere, Aufzeichnungen und Briefe unter dem Aspekt anzuschauen, ob es sich um beschlagnahmefähige Beweismittel handeln könnte.

Es ist Zweck dieses Durchsichtsrechts, eine Entscheidung darüber treffen zu können, ob bestimmte Gegenstände als Beweismittel geeignet und damit zu beschlagnahmen oder zurückzugeben sind. Durchsicht meint nicht vollständiges Lesen, sondern überblicksartiges Durchblättern auf Beweisrelevanz. Die

Unterlagen können auch auf die Dienststelle mitgenommen werden, um dort die Durchsicht vorzunehmen. Diese Maßnahme stellt dann noch keine Beschlagnahme dar (BGH, 05.08.2003, wistra 2003, S. 432).

Nach der Rechtsprechung darf die Steuerfahndung auch die Unterlagen des Steuerberaters betreffend seinen Mandanten zur Durchsicht durchblättern (OLG Hamm, 23.06.1988, Neue Entscheidungssammlung für Strafrecht, NStE Nr. 3 zu § 103 StPO).

Die Steuerfahndung darf im Rahmen des Durchsichtsrechts ferner die in der EDV des Betroffenen gespeicherte Daten auf dem Bildschirm sichtbar machen, um Dateien aufzufinden, die gegebenenfalls zu beschlagnahmen sind. Die EDV-Daten unterliegen dem Durchsichtsrecht nach § 110 StPO und können gegebenenfalls als Gegenstände im Sinne des § 94 StPO beschlagnahmt werden (BGH, 23.11.1987, StV 1988, S. 90).

Der Steuerfahndung ist es vor Ort oftmals nicht möglich, sofort zu entscheiden, ob relevantes Beweismaterial auf dem Computer oder sonstigen Datenträgern enthalten ist. Insofern besteht die Gefahr der Mitnahme des gesamten Computers und sonstiger Speichermedien zur Durchsicht.

Das Bundesverfassungsgericht hat Stellung zu den Anforderungen an die Durchsicht und Beschlagnahme von Datenträgern und auf diesen gespeicherten Daten genommen (BVerfG, 12.04.2005, NJW 2005, S. 1917). Danach muss die Steuerfahndung bereits bei der Durchsicht gem. § 110 StPO eine besondere Sorgfalt beachten und Daten nach ihrer Verfahrensrelevanz trennen. Auch die Bedeutung des potenziellen Beweismittels sei zu berücksichtigen. Ist die zu ermittelnde Straftat eher geringfügig, könne dies einer Beschlagnahme der EDV-Daten entgegenstehen. Zumindest könne ein bewusster, schwerwiegender Verstoß gegen diese Grundsätze zu einem Beweisverwertungsverbot führen.

c) Beschlagnahme und -verbote

Gibt der Betroffene die Gegenstände freiwillig heraus, werden diese gemäß § 94 Abs. 1 StPO "sichergestellt"; Konsequenz ist, dass ein Rechtsmittel nicht gegeben ist! Andernfalls werden die Beamten das Beweismittel gemäß § 94

Abs. 2 StPO "beschlagnahmen"; hiergegen gibt es sodann die Beschwerde als Rechtsmittel (s. S. 44).

Nach § 97 StPO besteht unter anderem für die folgenden Gegenstände ein Beschlagnahmeverbot:

- § schriftliche Mitteilungen zwischen dem Beschuldigten und den in § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO genannten Berufsheimnisträgern (§ 97 Abs. 1 Nr. 1 StPO, z.B. Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer)
- § Aufzeichnungen von diesen Berufsheimnisträgern, die sie über die ihnen vom Beschuldigten anvertrauten Mitteilungen oder über andere Umstände gemacht haben, auf die sich ihr Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt (§ 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO), z.B. Vermerk über ein Mandantengespräch, Schriftsatz-, Vertrags-, und Bilanzentwürfe;
- § Gegenstände, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht bezieht (§ 97 Abs.1 Nr. 3 StPO).

Falls diese geschützten Daten auf Informationsträgern in der EDV gespeichert sind, sind sie auch dort geschützt (§ 97 Abs. 5 StPO).

Das Beschlagnahmeverbot gem. § 97 StPO besteht nicht, wenn

- der Berufsheimnisträger von der Verschwiegenheitspflicht entbunden worden ist;
- der Verdacht der Beteiligung des Beraters an einer Straftat besteht (§ 97 Abs. 2 S. 3 StPO);
- es sich um Deliktsgegenstände handelt, wenn also der Verdacht besteht, dass der Gegenstand aus einer Straftat stammt oder zu einer Straftat benutzt werden soll. Beispiel: Der Beschuldigte hat erfundene Betriebsausgaben geltend gemacht und hierzu einen Kaufvertrag gefälscht, der sich beim Steuerberater befindet. Hierbei handelt es sich um eine Urkundenfälschung gem. § 267 StGB;

- der Verdächtige die Unterlagen dem Berater gegeben hat, um sie absichtlich und unter Ausnutzung des Beschlagnahmeverbots vor der Strafverfolgung zu verstecken. Das OLG Frankfurt a. M. weist darauf hin, dass diese Einschränkung nur in Extremfällen gelte (22.06.2005, NStR-RR 2005, S. 270).

Unterschiedlich sehen die Landgerichte in ihrer Rechtsprechung die Beschlagnahmefähigkeit von Buchhaltungsunterlagen (einschließlich Verträgen und Belegen). Es gilt also in dieser Frage "Ortsrecht". Einige Landgerichte halten diese Unterlagen stets oder grds. für beschlagnahmefähig (LG Chemnitz, 20.09.2000, PStR 2001, S. 68; LG Hildesheim, 21.04.1988, wistra 1988, S. 327; LG Stuttgart, 14.09.1987, wistra 1988, S. 40; LG München I, 03.08.1984, wistra 1985, S. 41, 42). Nach einer anderen Auffassung sind die Buchführungsunterlagen so lange geschützt, als sie noch der Erstellung der Jahresabschlüsse oder Steuererklärungen dienen (LG Hamburg, 04.07.2005, wistra 2005, S. 394; LG Frankfurt a. M., 15.10.2002, DStR 2004, S. 290). In der Praxis beruft sich die Steuerfahndung allerdings meist auf Nr. 58 Abs. 1 Satz 4 der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (AStBV) 2010 (BStBl I 2009, S. 1532). Danach sind Buchführungsunterlagen beschlagnahmefähig. Gleichzeitig wird dort schlicht darauf hingewiesen, dass insofern keine einheitliche Rechtsprechung bestehe.

Ferner besteht ein Beschlagnahmeverbot beim Berater für folgende Unterlagen:

- Unterlagen des Mandanten mit handschriftlichen Notizen des Beraters, z. B. auf Verträgen, Korrespondenz und sonstigen Belegen, die sich in den Buchhaltungsunterlagen befinden (LG Hamburg, 04.07.2005, wistra 2005, S. 394);
- Vermerke des Beraters über den Inhalt von Telefonaten oder Besprechungen mit dem Mandanten oder Dritten im Rahmen des Mandats;
- eigene Arbeitsergebnisse des Beraters, z. B. Bilanzentwürfe, die noch nicht vom Mandanten freigegeben worden sind, da die noch nicht abgeschlossene Beratung vom Beratungsgeheimnis umfasst wird (LG Stuttgart, 12.10.1995, n.v.);

- Schriftwechsel mit dem Mandanten und Dritten im Rahmen des Mandats.

Für Handakten des Beraters besteht kein generelles Beschlagnahmeverbot (LG Berlin, 27.07.2000, StuB 2001, S. 780). Das LG Berlin führt insofern aus, dass der Begriff der "Handakte" von den Beratern unterschiedlich gehandhabt wird, es sich häufig um sogenannte "Mischakten" handelt und es daher für die Beschlagnahmefreiheit auf den Aussageinhalt jeder einzelnen in ihr enthaltenen Seite ankommt.

Im Hinblick auf das Vertrauensverhältnis zum Mandanten und die strafrechtlich sanktionierte Schweigepflicht ist es für den Berater wichtig, nicht ohne gesetzliche Pflicht zum Helfer für die Behörde zu werden. Er ist bei einer Durchsuchung in seiner Kanzlei verpflichtet, sich auf sein Zeugnisverweigerungsrecht gem. § 53 Abs.1 Nr. 3 StPO und die Beschlagnahmeverbote zu berufen.

Im Grundsatz muss der Berater seinen Widerspruch bei der Herausgabe erklären. Es empfiehlt sich zu kontrollieren, ob dieser Widerspruch im Beschlagnahmeprotokoll dokumentiert ist. Eine Herausgabe ist freiwillig nur möglich, wenn der Mandant sein Einverständnis gegeben hat. Zu Beginn einer Kanzleidurchsuchung sollte der Berater auch aus diesem Grund alsbald seinen Mandanten anrufen.

Sollte die Steuerfahndung - trotz des Widerspruchs des Beraters - beschlagnahmefreie Unterlagen aus der Kanzlei mitnehmen wollen, muss der Berater weiteren Schaden für den Mandanten begrenzen. Er sollte daher den federführenden Fahndungsprüfer ansprechen und eine pragmatische Lösung für die unterschiedliche Rechtsansicht suchen. So bietet es sich an, die strittigen Unterlagen in einem separaten Behältnis (z. B. Karton, Umschlag) zu versiegeln, damit das Gericht über die Beschlagnahmefähigkeit dieser Unterlagen entscheiden kann. Gleichzeitig vermeidet der Berater auf diese Weise, dass die Fahndungsprüfer weitere Kenntnis von den Unterlagen erhalten und möglicherweise dort auf Zufallsfunde stoßen.

Den Berater treffen gegenüber seinem Mandanten Dokumentationspflichten. So muss er darauf achten, dass alle mitgenommenen Unterlagen im Beschlagnahmeprotokoll dokumentiert sind. Er sollte sich auch selbst notieren,

welche Unterlagen mitgenommen werden und wichtige Unterlagen für sich fotokopieren.

Aus den dargestellten Problemen ergibt sich für den Steuerberater der praktische Hinweis, bereits von Anfang an bei Anlegung von Akten und EDV-Daten zwischen beschlagnahmefreien und -fähigen Unterlagen, Daten und Akten zu unterscheiden und diese (deutlich gekennzeichnet) getrennt aufbewahren bzw. mit entsprechenden Softwarelösungen getrennt abzuspeichern.

d) Rechtsmittel

Als Rechtsmittel gegen eine gerichtlich angeordnete Maßnahme kommt die Beschwerde gemäß § 304 Abs. 1 StPO in Betracht.

Gegen eine Beschlagnahme ohne richterlichen Beschluss kann der Betroffene mit einem Antrag eine gerichtliche Entscheidung nach § 98 Abs. 2 S. 2 StPO einholen.

**3. Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung
(“Schurkenstaatenproblematik“)**

Die Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV, BGBl I 2009, S. 1146) ist am 25.09.2009 in Kraft getreten und ab dem Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden.

Die SteuerHBekV konkretisiert die Maßnahmen, die nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f EStG, § 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e KStG in der Fassung des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes (BGBl. I 2009, S. 826) Steuerpflichtigen auferlegt werden, welche Geschäftsbeziehungen zu Staaten und Gebieten unterhalten, die im Verhältnis zu Deutschland nicht als kooperativ gelten. Auf Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit einer nahe stehenden Person im Sinne des § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes ist § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Aufzeichnungen für alle Geschäftsbeziehungen in sinnemäßiger Anwendung des § 90 Abs. 3 S. 3 der Abgabenordnung zeitnah zu erstellen und auf Anforderung entsprechend § 90 Abs. 3 S. 9 der Abgabenordnung vorzulegen sind.

Nach den vorgenannten Vorschriften gelten Staaten und Gebiete als nicht kooperativ, wenn

- mit ihnen kein Abkommen besteht, das die Erteilung von Auskünften entsprechend Artikel 26 des Musterabkommens OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung von 2005 vorsieht,
- sie keine Auskünfte in vergleichbarem Umfang erteilen und
- bei ihnen keine Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht.

Zum 01.01.2010 erfüllte aber kein Staat oder Gebiet die Voraussetzungen für Maßnahmen nach der SteuerHBekV (vgl. BMF-Schreiben vom 05.01.2010, IV B 2 – S 1315/08/10001-09); dabei hatte der frühere Bundesfinanzminister wohl insbesondere an Liechtenstein und die Schweiz gedacht.

4. Selbstanzeige (§ 371 AO)

In der Beratung müssen die komplexen Fragestellungen zur Selbstanzeige – meistens innerhalb kürzester Zeit – mit dem Mandanten erörtert werden (vgl. ausführlich: Streck, Steueranwaltliche Beratung ..., NJW 2010, S. 1326).

Die strafbefreiende Selbstanzeige ist ein persönlicher Strafaufhebungsgrund (vgl. u.a. BGH, 24.10.1984, wistra 1985, S. 74). Die strafbefreiende Selbstanzeige stellt im deutschen Strafrechtssystem eine Besonderheit dar (vgl. S. 5), da sie zur Straffreiheit des Steuerhinterziehers auch nach beendeter Tat führt. Das allgemeine Strafrecht hingegen kennt nur den Rücktritt vom Versuch (§ 24 StGB, s. S. 13 f.) sowie – in gesondert angeordneten Fällen – die tätige Reue beim vollendeten Delikt (vgl. Rolletschke, Rn. 547).

a) Anwendungsbereich

Selbstanzeigefähig im Sinne von § 371 AO sind neben der vollendeten Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 AO die Hinterziehung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben (§ 370 Abs. 4 AO), die versuchte Steuerhinterziehung sowie die Teilnahme an den vorgenannten Straftaten.

b) Person des Anzeigenden

Selbstanzeige erstatten kann der (Allein-, Mit-, Neben-, unmittelbare/mittelbare) Täter (§ 25 StGB), der etwaige Teilnehmer (§§ 26, 27 StGB) oder ein sonstiger Dritter (Rolletschke, Rn. 551).

Die Selbstanzeige durch einen Dritten ist aber nur dann wirksam, wenn der Täter oder Teilnehmer den Dritten dazu beauftragt und ihm Vollmacht erteilt hat (vgl. BGH, 24.10.1984, wistra 1985, S. 74). Wurde dem Dritten kein Auftrag zur Selbstanzeigeerstattung erteilt, ist die Selbstanzeige weder nach zivilrechtlichen Grundsätzen der Geschäftsführung ohne Auftrag (§§ 677 ff BGB) wirksam, noch kann der Täter sie nachträglich genehmigen (s. Rolletschke Rn. 552, m.w.N.).

In der Praxis wird das Fehlen von Auftrag und Vollmacht aber nur schwer feststellbar sein, da weder die Auftragserteilung noch die Vollmachtsgewährung formbedürftig sind (wie vor). In Zweifelsfragen gilt der Grundsatz in dubio pro reo.

c) Adressat der Selbstanzeige

Adressat der Selbstanzeige ist jede Finanzbehörde im Sinne von § 6 Abs. 2 AO. Dabei muss es - entgegen früherer Ansicht - nicht die sachlich und örtlich zuständige Finanzbehörde sein (Klein, § 371 AO, Rn. 15, m.w.N.).

Die wohl herrschende Meinung geht davon aus, dass auch Staatsanwaltschaft, Polizei und Gerichte auf Grund ihrer Mitteilungsverpflichtung (§ 116 AO) zuständig sind (Klein, § 371 AO, Rn. 15, m.w.N.). Darauf sollte sich der Steuerpflichtige jedoch nicht verlassen. Maßgebend für die Wirksamkeit der Selbstanzeige ist ihr rechtzeitiger Eingang bei der Finanzbehörde (§ 371 Abs. 1 AO). Folglich gerät der Steuerpflichtige in Nachweisschwierigkeiten, wenn die Weiterleitung vergessen wird oder nicht rechtzeitig erfolgt (Klein, § 371 AO, Rn. 15, m.w.N.).

d) Form und Inhalt der Selbstanzeige

Eine Selbstanzeigeerklärung ist als Erklärung von Besteuerungsgrundlagen Wissenserklärung und keine Willenserklärung. Damit kann auch eine einmal erstattete Selbstanzeige nicht durch Irrtumsanfechtung nach § 119 BGB rückgängig gemacht werden. § 119 BGB setzt nämlich gerade das Vorliegen einer Willenserklärung voraus (Rolletschke, Rn. 558).

Selbstanzeigen sind nicht formbedürftig. Sie können schriftlich, mündlich, fernmündlich, per Telegramm, Telefax, E-Mail oder zu Protokoll abgegeben werden. Es ist nicht erforderlich, dass der Begriff Selbstanzeige oder die Vorschrift des § 371 AO genannt wird (Rolletschke, Rn. 559).

Im Rahmen der nach § 371 Abs. 1 AO erforderlichen Berichtigungserklärung muss der Selbstanzeigeerstanter die bislang unrichtigen, unvollständigen oder fehlenden Angaben durch zutreffende ersetzen. Dem Finanzamt sind die verwirklichten Besteuerungsgrundlagen nach Art und Umfang so darzulegen, dass es ihm möglich ist, den Sachverhalt ohne weitere langwierige, größere Nachforschungen und ohne weitere gutwillige Hilfe des Täters aufklären zu können (vgl. u.a. BGH, 05.09.1974, NJW 1974, S. 2293).

Die Materiallieferungspflicht umfasst im Grundsatz lediglich die noch nicht strafverfolgungsverjährten Veranlagungszeiträume (§ 78 Abs. 1 S. 1 StGB; Rolletschke, Rn. 565). Probleme wirft in diesem Zusammenhang das durch das JStG 2009 vom 19.12.2008 teilweise geänderte Verjährungsrecht auf (s. S. 34 f.). Vor diesem Hintergrund sollte der Berater, sofern er ein Vorliegen eines Regelbeispiels nicht von vornherein mit Sicherheit verneinen kann, vom Vorliegen eines besonders schweren Falles ausgehen, um sicherzustellen, dass die zwischen fünf und 10 Jahren zurückliegenden Steuerhinterziehungen tatsächlich von der Selbstanzeige umfasst sind (vgl. Rolletschke, Rn. 565, m.w.N.).

e) Sperrtatbestände des § 371 Abs. 2 AO

Nach § 371 Abs. 2 AO tritt Straffreiheit nicht ein, wenn vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerord-

nungswidrigkeit erschienen ist oder dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist oder die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.

(1) Erscheinen eines Amtsträgers

Der Amtsträger der Finanzverwaltung ist dann zur Prüfung erschienen, wenn er in Prüfungsabsicht das Grundstück mit den Betriebs- oder Wohnräumen des Steuerpflichtigen (sog. Fußmattentheorie) betritt (vgl. Rolletschke, Rn. 583, m.w.N.). Vereitelt der Steuerpflichtige die Vornahme von Prüfungshandlungen, indem er schlicht die Tür nicht öffnet, ändert dies nichts an dem Erscheinen (wie vor).

Findet die Prüfung nicht in den Räumen des Steuerpflichtigen, sondern vereinbarungsgemäß in den Räumen des Steuerberaters statt, so tritt die Sperrwirkung mit Erscheinen des Prüfers beim Steuerberater ein (wie vor, Rn. 583a, m.w.N.).

Die Selbstanzeigemöglichkeit ist nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO auch dann ausgeschlossen, wenn der Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist.

Liegt dem Erscheinen des Amtsträgers der Finanzbehörde eine Prüfungsanordnung zugrunde, so bestimmt sich die Reichweite der Sperrwirkung nach deren Inhalt (vgl. u.a. BGH, 15.01.1988, wistra 1988, S. 151).

Nach Abschluss des Prüfungsverfahrens lebt die Selbstanzeigemöglichkeit wieder auf (BGH, 23.03.1994, wistra 1994, S. 228).

(2) Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens

Nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO tritt die Straffreiheit nicht ein, wenn dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist.

Das Strafverfahren ist nach § 397 Abs. 1 AO eingeleitet, sobald die Finanzbehörde, die Polizei, die Staatsanwaltschaft, eine ihrer Ermittlungspersonen oder der Strafrichter eine Maßnahme trifft, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Straftat vorzugehen. Dies gilt für die Einleitung von Bußgeldverfahren gemäß § 410 Abs. 1 Nr. 6 AO entsprechend.

Die Person, gegen die das Verfahren geführt werden soll muss zwar namentlich noch nicht bestimmt sein; es ist aber erforderlich, dass Merkmale bekannt sind, die den Täter individuell bestimmen (vgl. Rolletschke, Rn. 601). Werden Ermittlungen gegen unbekannt geführt, so liegt noch keine Maßnahme gegen jemanden vor. Maßnahmen, die nur der steuerlichen Aufklärung dienen sollen, reichen nicht aus; der strafrechtliche Charakter der Maßnahme muss vielmehr klar erkennbar sein.

Die Sperrwirkung tritt jedoch erst durch Bekanntgabe ein. Die Bekanntgabe erfordert eine amtliche Mitteilung an den beschuldigten oder einen Vertreter, dass strafrechtliche Ermittlungen gegen den Beschuldigten durchgeführt werden (vgl. LG Stuttgart, 21.08.1989, wistra 1990, S. 72).

Dem Beschuldigten ist die Tatsache der Einleitung des Straf- bzw. Bußgeldverfahrens mit der Beschreibung der Tat mitzuteilen (§ 397 Abs. 3 AO). Als Minimum muss diese Mitteilung enthalten, welche Steuern für welchen Besteuerungszeitraum zu welchem Zeitpunkt durch welche Handlung hinterzogen worden sein sollen (Rolletschke, Rn. 606).

Der Sperrtatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO beschränkt sich auf die Tat, wegen der die Verfahrenseinleitung erfolgt ist (wie vor, Rn. 607). Weiterhin erstreckt sich die Sperrwirkung auf die Tatbeteiligten, denen oder deren Vertreter die Verfahrenseinleitung bekannt gegeben worden ist (wie vor, Rn. 610).

(3) Entdeckung der Tat

Nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO tritt weiterhin keine Straffreiheit ein, wenn die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder

zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.

Entdeckt ist die Tat nicht bereits, wenn nur der bloße Anfangsverdacht der Tatbegehung gegeben ist. Erforderlich ist, dass sich der Tatverdacht so weit konkretisiert hat, dass bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist (vgl. u.a. BGH, 05.04.2000, wistra 2000, S. 219); die zur Verurteilung erforderliche Überzeugung muss aber noch nicht gegeben sein (vgl. BGH, 30.03.1993, wistra 1993, S. 227). Diese Definition der Tatentdeckung entspricht dem hinreichenden Tatverdacht im Sinne der §§ 170 Abs. 1, 203 StPO (Rollefschke, Rn. 613, m.w.N.).

Beispiel: Nach Eingang einer Kontrollmitteilung sichtet der zuständige Veranlagungsbeamte die Steuererklärung des Steuerpflichtigen; bei Erkennen unterlassener Angaben wird der genaue Zeitpunkt der "Entdeckung" in der Akte notiert.

Erforderlich ist darüber hinaus, dass der Täter im Zeitpunkt der Selbstanzeigeerstattung weiß oder damit rechnen muss, dass die Tat entdeckt ist. Da Kenntnis der Tatentdeckung dem Anzeigerstatter selten nachweisbar sein wird, hat der Gesetzgeber das Kennenmüssen einer Tatentdeckung der Kenntnis gleichgestellt und mit der ansonsten dem Strafrecht wesensfremde Vermutung der Kenntnis, eine widerlegbare Beweisregel zu Ungunsten des Täters geschaffen (vgl. u.a. BayObLG, 24.02.1972, BB 1972, S. 802).

f) Nachzahlungsfrist

Ist eine Steuerverkürzung im Sinne des § 370 Abs. 4 S. 1 AO bereits eingetreten oder ein Steuervorteil im Sinne des § 370 Abs. 4 S. 2 AO bereits erlangt, so tritt die Straffreiheit nach der Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 3 AO erst ein, soweit der an der Tat Beteiligte die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.

Zur Steuernachentrichtung nach § 371 Abs. 3 AO verpflichtet ist, wer zu seinen Gunsten hinterzogen hat. Zu seinen Gunsten hinterzieht zunächst der Steuerpflichtige (Rolletschke, Rn. 621).

Ob ein sonstiger Tatbeteiligter zu seinen Gunsten hinterzieht, bestimmt sich nach **wirtschaftlicher Betrachtungsweise** (vgl. u.a. BGH, 04.07.1979, NJW 1980, S. 248). Allerdings führt nicht jeder entfernt mit der Tat zusammenhängende wirtschaftliche Vorteil zur Nachzahlungspflicht. Erforderlich ist aus Gründen der Rechtsklarheit, wegen des strafrechtlichen Bestimmtheitsgebotes und wegen der fiskalischen Zielsetzung der Selbstanzeige vielmehr die Erlangung eines "unmittelbaren Vorteils" (Rolletschke, Rn. 621).

Bei einem GmbH-Geschäftsführer sind unterschiedliche Sachverhaltsgestaltungen denkbar. Ein lediglich angestellter Geschäftsführer einer GmbH, der Steuern zugunsten der GmbH hinterzieht, um deren wirtschaftlichen Zusammenbruch hinauszuschieben und so seinen Arbeitsplatz länger zu behalten, erlangt lediglich einen mittelbaren wirtschaftlichen Vorteil. Er wird alleine durch die Berichtigung der falschen Erklärung nach § 371 Abs. 1 AO straffrei (vgl. BGH, 22.07.1987, wistra 1987, S. 343).

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Ein-Mann-GmbH ist wirtschaftlich identisch mit der GmbH. Hinterzieht er zugunsten der GmbH Steuern, so erlangt er einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil, wenn sich daraus für ihn eine Erhöhung des Beteiligungswerts ergibt (also nicht im Fall einer ohnehin überschuldeten GmbH; Rolletschke, Rn. 622, m.w.N.). Auf eine Realisierung dieses Vorteils durch eine Gewinnausschüttung kommt es insoweit nicht an.

Bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern wird man den unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil entsprechend dem jeweiligen Geschäftsanteil annehmen.

Begeht ein Geschäftsführer eine Steuerhinterziehung, um eine Haftungsanspruchnahme nach § 69 AO oder § 71 AO zu vereiteln (z.B. indem er Lohnsteuer nicht anmeldet), so erlangt er zwar einen wirtschaftlichen Vorteil. Diesen wird man aber nicht als so unmittelbar ansehen können, dass er unter das Merkmal „zu seinen Gunsten hinterzogene Steuer“ im Sinne des § 371 Abs. 3 AO zu fassen ist (Rolletschke, Rn. 622).

Keinen "unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil" erlangt z.B. auch ein Steuerberater, der sein Mandat durch eine Steuerhinterziehung zugunsten seines Mandanten sichern will (vgl. Hanseatisches OLG Hamburg, 21.11.1985, wistra 1986, S. 116).

Die Steuernachentrichtung muss innerhalb einer dem Nachentrichtungspflichtigen gesetzten angemessenen Frist erfolgen. Sachlich zuständig für die Fristsetzung ist im selbstständig durch die finanzbehördlichen Strafverfolgungsorgane geführten Verfahren im Sinne des § 386 Abs. 2 AO die Straf- und Bußgeldsachenstelle (vgl. Rolletschke, Rn. 626, m.w.N.).

Die Fristsetzung ist im Hinblick auf ihre Dauer eine Ermessensentscheidung. In der Rechtsprechung wird die Frage der Angemessenheit uneinheitlich beurteilt. Dies ist eine Frage des Einzelfalls. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang wohl darauf abzustellen, wie groß der Zeitraum zwischen Selbstanzeige und Nachfristsetzung war (so wohl auch Rolletschke, Rn. 628).

In der Praxis leidet die zuständige Straf- und Bußgeldsachenstelle regelmäßig ein entsprechendes Strafverfahren ein und weist im Begleittext zur Mitteilung der Einleitung hin, dass eine Straffreiheit nur bei fristgerechter Nachentrichtung eintritt (wie vor, Rn. 629). Gleichzeitig verfügt sie die Nachentrichtung gemäß des schon erlassenen oder noch zu erlassenen Steuerbescheides. Dieser sieht wiederum den gesetzlichen Regelfall der einmonatigen Fälligkeit vor (§§ 36 Abs. 4 S. 1 EStG, 220 Abs. 1 AO).

Dies hat für den Nachentrichtungspflichtigen den Vorteil, dass durch diese typisierte Regelausübung des behördlichen Ermessens das für den Steuerpflichtigen/Beschuldigten unverständliche Auseinanderfallen von steuerlicher und strafrechtlicher Zahlungsfrist vermieden und die Möglichkeit der Verlängerung der strafrechtlichen Zahlungsfrist durch eine steuerliche Stundung eröffnet wird (vgl. Rolletschke, Rn. 629).

In atypischen durch die Stundung nicht gedeckten Fällen verbleibt hilfsweise die Möglichkeit eines isolierten Fristverlängerungsantrages. Dieser muss vor Fristablauf gestellt werden, da nur eine noch nicht abgelaufenen Frist überhaupt verlängerbar ist.

Die Nachentrichtung umfasst lediglich Steuerverkürzungen einschließlich Steuerzuschlägen wie Solidaritätszuschlag, nicht auch steuerliche Nebenleistungen, insbesondere Zinsen, im Sinne des § 3 Abs. 3 AO (Rolletschke, Rn. 633).

Die Steuernachentrichtung muss nicht zwingend durch denjenigen erfolgen, der den wirtschaftlichen Vorteil aus der entsprechenden Steuerhinterziehung erlangt hat. Erfolgt die Nachentrichtung durch einen Dritten, begeht dieser damit weder eine Begünstigung im Sinne des § 257 StGB noch eine Strafvereitelung im Sinne des § 258 Abs. 1 StGB.

Hat der Täter verschiedene Steuern oder Steuern verschiedener Besteuerungszeiträume hinterzogen oder leichtfertig verkürzt und reichen die nach der Selbstanzeige fristgerecht entrichteten Beträge nicht zur Tilgung aller Steuerschulden aus, so ist die Zahlung zunächst auf die Steuerschulden anzurechnen, deren Verkürzung eine schwerere Ahndung nach sich ziehen kann, es sei denn, der Steuerschuldner hätte bei der Zahlung eine anderweitige Tilgungsbestimmung im Sinne von § 225 AO getroffen (vgl. BGH, 03.06.1954, BGHSt 7, S. 336).

Haben mehrere Tatbeteiligte Steuern hinterzogen, so haften sie zwar nach §§ 71, 44 AO steuerrechtlich gesamtschuldnerisch für den Hinterziehungsbetrag. Der jeweilige Nachentrichtungsbetrag nach § 371 Abs. 3 AO beschränkt sich aber darauf, welche Beträge zu Gunsten des jeweiligen Tatbeteiligten hinterzogen wurden und von denen er wirtschaftlich unmittelbar profitierte (Rolletschke, Rn. 636, m.w.N.).

5. Erwirken der Einstellung des Steuerstrafverfahrens

Die Generalklausel des § 399 AO ermächtigt die Straf- und Bußgeldsachenstelle als ermittelnde Behörde, das Steuerstrafverfahren nach § 153a StPO unter folgenden Voraussetzungen einzustellen:

Das Verfahren muss ein Vergehen zum Gegenstand haben, d.h. die Tat muss im Mindestmaß mit einer Freiheitsstrafe unter einem Jahr oder Geldstrafe bedroht sein.

Die Schwere der Schuld darf nicht entgegenstehen. Für die Beurteilung der - hypothetischen - Schwere der Schuld sind die für die Strafzumessung geltenden Grundsätze, insbesondere § 46 StGB, heranzuziehen. Die Praxis zeigt, dass die Höhe der mutmaßlich hinterzogenen Steuer maßgebliche Bedeutung beigemessen wird. Indessen verbieten sich schematische Betrachtungsweisen und gesetzlich nicht legitimierte Grenzbeträge. Es kommt - wie bei der Strafzumessung - auf eine Vielzahl von Einzelumständen an. Eine unsichere Rechtslage, die drohende Verjährung oder eine zweifelhafte Verhandlungsfähigkeit des Beschuldigten machen eine Einstellung auch bei einem sechsstelligen Verkürzungserfolg möglich.

Die Zustimmung des Beschuldigten ist - anders als bei § 153 StPO - immer erforderlich. Denn dieser muss bereit sein, die Auflagen und Weisungen zu erfüllen.

Die Zustimmung des Gerichts ist bei geringfügigen Vergehen nicht notwendig (§ 153a Abs. 1 S. 7 StPO i.V. mit § 153 Abs. 1 S. 2 StPO). Damit steht der Straf- und Bußgeldsachenstelle eine selbstständige Einstellungsbefugnis bei allen Steuervergehen mit vergleichsweise geringen Folgen zu. Bei der Bestimmung des Tatbestandsmerkmals der geringen Tatfolge erlangt wiederum die Höhe der verkürzten Steuer maßgebliche Bedeutung. Feste Höchstgrenzen existieren auch hier nicht. Bei einer siebenstelligen Steuerschuld kann auch ein fünfstelliger Verkürzungsbetrag (relativ) geringwertig sein. Fehlt die erforderliche gerichtliche Zustimmung, entsteht gleichwohl ein Verfahrenshindernis, wenn der Beschuldigte die Auflage oder Weisung erfüllt.

Der Beschuldigte muss bestimmte Auflagen oder Weisungen erfüllen, die geeignet sind, das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung zu beseitigen. Im Steuerstrafverfahren kommen vor allem folgende Auflagen und Weisungen - ggf. auch nebeneinander - in Betracht:

- § Entrichtung der verkürzten Beträge einschließlich der Nebenleistungen;
- § Abgabe ausstehender Steuererklärungen;

- § Zahlung eines Geldbetrages zugunsten der Staatskasse oder einer gemeinnützigen Einrichtung.

Grundsätzlich ist zu bedenken, dass Steuer- und Steuerstrafverfahren eng miteinander verzahnt sind. In der Regel lässt sich ein Einvernehmen mit der Straf- und Bußgeldsachenstelle über die Höhe der Geldauflage nicht erzielen, bevor die steuerliche Seite geklärt ist. Aber wer die Besteuerungsgrundlagen im Steuerverfahren akzeptiert hat, ist im Strafverfahren faktisch limitiert und in der Verteidigung weitgehend auf die subjektive Seite beschränkt.

Effiziente Verhandlungen über § 153a StPO einschließlich einer akzeptablen Höhe der Geldauflage erfordern aber Verfahrensmacht - d.h. eine Position der Stärke, deren natürlicher Feind ein in allen Verästelungen geklärter Sachverhalt ist.

Gerade in Fällen, in denen die tatsächlichen Umstände schwer zu ermitteln sind, wird der Verteidiger daher bestrebt sein, die steuerliche und die strafrechtliche Seite des Falles mit einer übergreifenden Absprache zu verknüpfen. Er wird deutlich machen, dass eine Einigung über die Höhe des Steueranspruchs im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung mit der Veranlagungsstelle des Finanzamtes nur erzielt werden kann, wenn auch eine Verständigung mit der Straf- und Bußgeldsachenstelle über die Einstellung des Ermittlungsverfahrens gemäß § 153a StPO mit einer annehmbaren Geldauflage erreicht wird.

In Ermangelung entsprechender verbindlicher Abschlusskompetenz kommt der Steuerfahndung bei der Verständigung über eine Gesamtlösung rechtlich lediglich eine eruiierende und moderierende Rolle zu. Die gesetzliche Funktion der Fahndung beschränkt sich nämlich auf die Ermittlung des Sachverhaltes.

Faktisch sind Einigungen mit der Veranlagungsstelle oder mit der Straf- und Bußgeldsachenstelle gegen den Willen der Steuerfahndung zumindest schwierig. Umgekehrt ist eine Verständigung vorgezeichnet, wenn die Fahnder eine einvernehmliche Gesamtlösung befürworten. Kurzum, der Steuerfahndung kommt bei diesen Verhandlungen eine praktisch bedeutsame Rolle zu.

Selbst wenn die Steuerhinterziehung dem Grunde nach feststeht, bedarf es für die Bestimmung und die Festsetzung des Verkürzungsumfangs konkreter Zahlen. Die Beweisanforderungen im Strafverfahren sind deutlich strenger als die Anforderungen im Steuerverfahren. Damit einhergehende Unsicherheiten und Schwierigkeiten bergen für den Verteidiger wie den Berater großes Verhandlungspotenzial. Eine optimierte Kommunikation und Kooperation zwischen Strafverteidiger und Steuerberater ist hier unerlässlich. Auch bei einer funktionierenden Zusammenarbeit müssen die Ergebnisse nicht deckungsgleich sein. Jedoch sollte die steuerrechtliche Verständigung unmittelbar in eine strafrechtliche Absprache münden.

Die Definition des Verteidigungsziels nach § 153a StPO setzt voraus, dass der Steuerstrafverteidiger das Mandanteninteresse akribisch analysiert hat. Dies kann nur gelingen, wenn dem Verteidiger sowohl die steuerstrafrechtlichen Folgen als auch die sonstigen Auswirkungen der Einstellung geläufig sind.

6. Verständigung im Steuerstrafverfahren

Über zwanzig Jahre nachdem der Bundesfinanzhof die tatsächliche Verständigung erstmals als eigenständiges Rechtsinstitut anerkannt hat (BFH, 11.12.1984, BStBl. II 1985, S. 354), erging nunmehr mit dem BMF-Schreiben vom 30.07.2008 – IV A 3 – 0223/07/10002, 2008/0411043, BStBl I 2008, S. 831, erstmals eine bundesweit einheitliche Verwaltungsvorschrift zu tatbestandlichen Voraussetzungen und rechtlichen Folgen der tatsächlichen Verständigung.

Diese tatsächliche Verständigung kann nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (u.a. BFH, 11.12.1984, a.a.O) in jedem Stadium des Veranlagungsverfahrens, insbesondere auch anlässlich einer Außenprüfung und während eines anhängigen Rechtsbehelfs- bzw. Rechtsmittelverfahrens (z. B. im Rahmen einer Erörterung nach § 364a AO) getroffen werden. Von ihr kann auch bei Steuerfahndungsprüfungen bzw. nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens Gebrauch gemacht werden. In solchen Fällen ist frühzeitig die für Straf- und Bußgeldverfahren zuständige Stelle bzw. die Staatsanwaltschaft einzubeziehen.

Die tatsächliche Verständigung kommt nach Punkt 4.1 des BMF-Schreibens insbesondere in Fällen in Betracht, in denen ein Schätzungsspielraum, Bewertungsspielraum, Beurteilungsspielraum oder Beweiswürdigungsspielraum besteht.

Nach Punkt 5 des BMF-Schreibens dient die tatsächliche Verständigung der Herstellung des Rechtsfriedens und der Vermeidung von Rechtsbehelfen, indem der Arbeits- und Zeitaufwand für die Ermittlung des maßgeblichen Sachverhalts auf ein vertretbares Maß beschränkt werden soll. In Fällen, denen keine wesentliche Bedeutung zukommt, soll eine Einigung außerhalb einer tatsächlichen Verständigung angestrebt werden. Es kann z. B. eine (ggf. auch fernmündliche) Einigung in Form einer Absprache für die Behandlung im Besteuerungsverfahren mit anschließendem Aktenvermerk getroffen werden.

a) Beteiligte

Die Beteiligten müssen zu einer abschließenden Regelung befugt sein.

Wird der Steuerpflichtige durch einen Bevollmächtigten (§ 80 Abs. 1 S. 1 AO) vertreten, muss eine entsprechende Vollmacht vorliegen. Eine uneingeschränkte Vollmacht gemäß § 80 Abs. 1 S. 2 AO umfasst auch die Befugnis zu einer tatsächlichen Verständigung.

Auf Seiten des Finanzamts muss mindestens der für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständige, d. h. der zur abschließenden Zeichnung berechtigte Amtsträger beteiligt sein. War an dem Abschluss einer tatsächlichen Verständigung ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger nicht beteiligt, kann dieser Mangel durch ausdrückliche nachträgliche Zustimmung gegenüber allen Beteiligten geheilt werden.

b) Schriftformerfordernis

Nach Ansicht der Rechtsprechung bedurften tatsächliche Verständigungen bisher keiner besonderen Form (vgl. BFH, 25.08.2008, BFH/NV 2006, S. 2122). Nunmehr hat das BMF-Schreiben das Schriftformerfordernis als zwingende Voraussetzung vorgeschrieben. Ein Formulierungsvorschlag

für eine tatsächliche Verständigung findet sich in dem vorbezeichneten BMF-Schreiben.

c) Rechtsfolgen

Die Bindungswirkung ergibt sich nach Punkt 6.1 des BMF-Schreibens nicht erst durch die Berücksichtigung der tatsächlichen Verständigung im Steuerbescheid (BFH, 06.02.1991, BStBl 1991 II, S. 673; 31.07.1996, BStBl 1996 II, S. 625). Mit Abschluss der tatsächlichen Verständigung sind die Beteiligten an die vereinbarte Tatsachenbehandlung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gebunden, wenn sie wirksam und unanfechtbar zustande gekommen ist. Eine tatsächliche Verständigung bindet nur die an ihrem Zustandekommen Beteiligten, nicht jedoch Dritte (Ausnahme: Gesamtrechtsnachfolger).

Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen, die die tatsächliche Verständigung hätten beeinflussen können, wenn sie vorher bekannt geworden wären, beseitigen die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung regelmäßig nicht. Insoweit ist das Rechtsschutzbedürfnis für einen Rechtsbehelf bzw. ein Rechtsmittel gegen die entsprechende Steuerfestsetzung entfallen.

Eine im Rahmen einer Außenprüfung getroffene zulässige und wirksame tatsächliche Verständigung über eine bestimmte Behandlung eines Sachverhalts bindet die Finanzbehörde bereits vor Erlass der darauf beruhenden Bescheide (BFH, 31.07.1996, BStBl 1996 II, S. 625).

d) Aufhebung/Änderung der tatsächlichen Verständigung

Die tatsächliche Verständigung kann von den Beteiligten einvernehmlich nach Punkt 7.1 des BMF-Schreibens aufgehoben oder geändert werden. Im Hinblick auf den Zweck dieses Rechtsinstituts sollte dies jedoch auf Ausnahmefälle beschränkt bleiben.

e) Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung

Punkt 8 des BMF-Schreibens regelt die Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung.

Die tatsächliche Verständigung ist dann unwirksam, wenn sie unter Ausübung unzulässigen Drucks auf den Steuerpflichtigen oder durch dessen unzulässige Beeinflussung zustande gekommen ist.

Eine tatsächliche Verständigung ist außerdem unwirksam, wenn sie zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt (BFH, 06.02.1991, BStBl 1991 II, S. 673), d. h., wenn die Vereinbarung gegen die Regeln der Logik oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt.

Als weitere Gründe für die Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung kommen die im BGB über die Willenserklärung aufgeführten Gründe zum Tragen: Scheingeschäft, § 117 BGB, Anfechtung, §§ 119, 120, 123 BGB, offener Einigungsmangel, § 154 BGB, Vertretungsmängel, z. B. nach §§ 164 ff. BGB, Störung der Geschäftsgrundlage, § 313 BGB. Unwirksamkeit kann auch bei Vorliegen der Tatbestände des § 130 Abs. 2 AO gegeben sein.

C. Das Honorar in Steuerstrafverfahren

Bei dem Honorar des Steuerberaters im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren gibt es keine genügende gesetzliche Gebühr (§ 45 StBGebV i.V.m. Nr. 4100 ff VV-RVG – zumeist insgesamt nur ca. 700,- €!). Eine Gebührenvereinbarung ist daher zwingend schriftlich (§ 4 StBGebV) zu treffen, zumeist auf Stundenbasis.

Die Höhe der zu vereinbarenden Gebühr differiert stark und dürfte zwischen 150,00 EUR und 300,00 EUR pro Stunde liegen; das OLG Celle (Urteil vom 18.11.2009, 3 U 115/09, vgl. NJW 2009, Heft 52, S. X) hat nicht einmal Bedenken gegen Stundensätze von bis zu 500,00 EUR.

Jedenfalls ist dem Berater dringend anzuraten, einen ausreichend hohen Vorschuss zu nehmen, da das Interesse des Mandanten an der Honorierung des erfolgreich tätigen Beraters nach Abschluss des Verfahrens äußerst gering ist.

Allerdings besteht nach einem Teil der Rechtsprechung die Gefahr, dass sich der Steuerberater bei Überschreiten ca. des 5-fachen der gesetzlichen Gebühr einer Gebührenüberhebung (§ 352 StGB) strafbar macht (so BGH, BGHZ 162, S. 98, 107; diff.: BVerfG, 15.06.2009, BRAK-Mitt. 2009, S. 172).

Gebührenüberhebungen sind bei Steuerberatern äußerst selten. Die Bundessteuerberaterkammer ist sogar der Meinung, dies würde nicht den Straftatbestand des § 352 StGB erfüllen. Die Vorschrift nimmt Rechtsanwälte und "sonstige Rechtsbeistände" in die Pflicht und stellt eine Gebührenüberhebung unter Strafe. Es erscheint überraschend, dass Steuerberater nicht zu den "anderen Rechtsbeiständen" gehören sollen. Auch berufspolitisch erscheint die Ansicht der Bundessteuerberaterkammer fragwürdig.

Die Berufsordnung für Steuerberater - BOSStE - hatte bis zum 1. April 2005 insofern in Satz 3 von § 45 Abs. 4 BOSStE a.F. ausdrücklich noch statuiert, dass eine "Gebührenüberhebung im Sinne von § 352 Strafgesetzbuch" berufswidrig sei. Die Satzungsversammlung der Bundessteuerberaterkammer hat am 21. Dezember 2004 in Köln hingegen beschlossen, diese Vorschrift zu streichen. Die Bundeskammer vertritt die Ansicht, ein Steuerberater könne nicht "Täter einer Gebührenüberhebung nach § 352 StGB sein".

Unbestritten bleibt, wie auch die Bundessteuerberaterkammer betont, dass eine Gebührenüberhebung nach wie vor berufsrechtlich relevant ist. Ein Verstoß gegen die Berufspflichten aus § 57 Abs. I Steuerberatungsgesetz - StBerG -, dort insbesondere der "gewissenhaften" Berufsausübung, wäre bei bewusster Gebührenüberhebung nach wie vor berufsrechtlich zu ahnden. Im Einzelfall mag sogar ein strafrechtlich relevantes Verhalten (Betrug/Untreue) bei Vorliegen der dort vorgegebenen weiteren Voraussetzungen vorliegen.

Die Rechtsprechung hat sich kaum mit der Frage beschäftigen müssen, ob Steuerberater Täter im Sinne dieser Vorschrift sein können. Erwähnenswert sind lediglich zwei ältere Urteile aus dem Jahre 1964. Das Bayrische Oberste Landesgericht entschied (05.08.1964, NJW 1964, S. 2433), dass ein Rechtsbeistand, der aufgrund des Gesetzes zur Verhütung von Missbräuchen auf dem Gebiet der Rechtsberatung - RBerG - die Er-

laubnis zur Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten erhalten hatte, sich der Gebührenüberhebung schuldig machen kann.

Überholt ist zwischenzeitlich aufgrund des insofern eindeutigen Wortlautes der Vorschrift in § 352 StGB die Ansicht des OLG Frankfurt/Main vom 15.4.1964, das nicht einmal ein "Rechtsbeistand" eine solche Gebührenüberhebung begehen könne.

In der Kommentarliteratur zum Strafgesetzbuch wird die Frage der möglichen Tätereigenschaft von Steuerberatern zumeist nicht ausdrücklich angesprochen. Zwar bestätigt der bekannte Kommentar Schönke/Schröder (Rn. 3 zu § 352 StGB), dass das erwähnte Urteil des OLG Frankfurt überholt sei; die Vorschrift betreffe Rechtsanwälte und Rechtsbeistände im Sinne des RBerG. Dies wird auch in anderen Kommentaren aufgegriffen (Fischer, Rn. 1 zu § 352 StGB). Hingegen wird im Nomos-Kommentar ausdrücklich auch dem Steuerberater die mögliche Tätereigenschaft nach § 352 StGB zugesprochen (Rn. 7 zu § 352 StGB). Diesen schließen sich die wesentlichen Kommentare zum Steuerberatungsgesetz und zur Steuerberatergebührenverordnung an.

Festzuhalten ist, dass es sich bei § 352 StGB um ein "Sonderdelikt" handelt, da die im gesetzlichen Tatbestand umschriebene Eigenschaft des Handlungssubjektes (Rechtsanwalt/sonstiger Rechtsbeistand) den Täterkreis begrenzt.

Der Begriff "sonstige Rechtsbeistände" bezieht sich auf Personen, denen durch Gesetz eine Rolle als Beistand bei der privaten Rechtsdurchsetzung in einem dafür vorgesehenen Verfahren eingeräumt wurde (BGH, 13.11.1979, BGHSt 29, S. 129). Nach dem Wortlaut sind daher unzweifelhaft die nach Art. 1 S. I RBerG vom Amtsgericht gestellten "Rechtsbeistände" umfasst (ab I. 7. 2008: Rechtsdienstleistungsgesetz - RDG -). Der Gesetzgeber spricht hier aber darüber hinaus in der Strafrechtsvorschrift von "sonstigen" Rechtsbeiständen. Eine Eingrenzung nur auf anerkannte "Rechtsbeistände" findet nicht statt.

Betroffen können Steuerberater nur von § 352 StGB sein, wenn sie in ähnlicher Weise durch öffentlich-rechtliche Regelungen als Rechtspflegeorgan ausgestattet sind wie ein nach dem RBerG ernannter Rechtsbeistand. Steuerberater sind ein klassischer freier Beruf, nachdem ihnen diese Stellung durch das 1961 in Kraft getretene Steuerberatungsgesetz zuerkannt wurde. Sie sind verkammert, bedienen sich einer Steuerberatergebührenverordnung (§ 64 StBerG), müssen eine Staatsprüfung zum Erlangen der Befugnis, Steuerrechtshilfe leisten zu können, ablegen und obliegen der Berufsaufsicht durch die

Steuerberaterkammern. Sie haben Privilegien, wie das Zeugnisverweigerungsrecht oder Beschlagnahmeprivileg im Sinne von §§ 34,97 StPO, sind aber auch verpflichtet, ihren Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft und verschwiegen auszuüben.

Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass die Vorgaben des Gebührenrechtes, die Staatsprüfung zur Erlangung der Berufsbezeichnung "Steuerberater", die Art der Tätigkeit mit weitestgehend förmlichen Verfahren im Sinne der Abgabenordnung, die Verkammerung und Berufsaufsicht sowie die Stellung als unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege ausweisen, dass Steuerberater für ihren Tätigkeitsbereich als "sonstige Rechtsbeistände" anzusehen sind. Eine Gebührenerhebung ist somit auch bei Vereinbarungen strafbar.

Fazit: Zwischenzeitlich ist aber in entsprechenden Fällen – wie gerade auch bei Strafverteidigung – von der Rechtsprechung anerkannt, dass ein Vielfaches der „gesetzlichen“ Gebühr mit dem Mandanten vereinbart werden kann. Die Gefahr einer unzulässigen Gebührenüberhebung ist damit „minimiert“.

Stand des Skriptes: 20. Mai 2010