

Steuerstrafrecht

Eine systematische Darstellung mit
anschaulichen Beispielen und Abbildungen

von

Assessor, Dipl.-Betriebswirt (FH)

Dr. iur. Michael Stahlschmidt M.R.F., LL.M.,

Lehrbeauftragter der Fachhochschule der Wirtschaft (FHDW) Paderborn

ERICH SCHMIDT VERLAG

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Erstes Kapitel: Einleitung	1
§ 1 Die Stellung des Steuerstrafrechts im Rechtssystem	1
A Bundesrechtliche Steuerstrafvorschrift	1
B Landesrechtliche Steuerstrafvorschriften	2
C Steuerstrafrecht und EG-Abgabe	2
D Die Zentralvorschrift, § 369 AO	2
E Abgrenzung Steuerstrafrecht - Steuerordnungswidrigkeiten	4
§ 2 Historische Entwicklung des Steuerstrafrecht	5
A Der Rechtszustand vor 1919	5
B Die Zeit von 1919 - 1939	6
C Die nationalsozialistische Herrschaft	6
D Die Nachkriegszeit von 1945 bis zur AO 1977	7
E Die AO 1977	8
F Die Änderung der AO durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz (StVBG)	8
Zweites Kapitel: Materielles Steuerstrafrecht	9
§ 3 Die Strukturen des § 370 AO - Steuerhinterziehungstatbestand	9
A Das Geschützte Rechtsgut - der Sanktionszweck	9
B Der Normaufbau des § 370 AO	11
I. Der Normaufbau	11
II. Der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung im Überblick	12
C Die Anwendbarkeit des Tatbestandes der Steuerhinterziehung auf Abgaben von EG- und EFTA-Staaten gemäß § 370 Abs. 6 AO	12
D Die Anwendbarkeit des deutschen Strafrechts auf Auslandstaten nach § 370 Abs. 7 AO	13

§ 4 Die Tathandlungen der Steuerhinterziehung	14
A Steuerhinterziehung durch unrichtige oder unvollständige Tatsachenangaben, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	15
I. Der Begriff der Abgabe	15
1. Arten von Abgaben	16
a) Steuererklärungen	16
b) Anzeigen	17
c) Steuervorteile	17
2. Abgrenzung von Tatsachen, Werturteilen und Rechtsansichten	17
II. Die steuerliche Erheblichkeit der Tatsache	19
III. Die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Tatsachenangabe	20
IV. Gegenüber Finanzbehörden oder anderen Behörden	20
1. Finanzbehörden sind nach § 6 Abs. 2 AO	20
2. Andere Behörden	21
3. Abgrenzung von Vorbereitungshandlungen gegenüber der Behörde	21
4. Notwendigkeit der Unkenntnis der Behörde	21
B Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörde, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	23
I. Allgemeines	23
II. Die steuerliche Erheblichkeit der Tatsache	24
III. Gegenüber Finanzbehörden	24
IV. Unkenntnis der Finanzbehörden	24
V. Unterlassen des Erklärungspflichtigen	25
VI. Pflichtwidrigkeit	26
VII. Ausgewählte Einzelfälle der Steuerhinterziehung durch Unterlassen	27

1. Unterlassen von steuerlichen Erklärungspflichten	27
2. Unterlassen der Abgabe von Steuervoranmeldungen	28
3. Unterlassen der Abgabe von Steuererklärungen	29
4. Unterlassen der Berichtigung von Steuererklärungen	29
C Steuerhinterziehung durch unterlassene Verwendung von Steuer-	
zeichen, § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO	30
§ 5 Der Taterfolg der Steuerhinterziehung	30
A Allgemeines	30
B Die Steuerverkürzung	31
I. Steuereinnahmen oder Steueranspruch	31
II. Steuerbegriff	32
III. Verkürzung	33
IV. Steueranspruch als Voraussetzung der Steuerverkürzung	34
1. Veranlagungssteuern	34
2. Fälligkeitssteuern	36
C Die Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile	37
I. Allgemeines	37
Exkurs: Verfahrensabschnitte der Abgabenordnung	37
II. Steuervorteile	39
III. Nicht gerechtfertigt	40
IV. Erlangen des Steuervorteils	40
V. Begünstigter	41
D Das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO	41
E Kausalität	44
§ 6 Subjektiver Tatbestand und Irrtum	44
A Subjektiver Tatbestand	44
B Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht	47
I. Tatbestandsirrtum	48
II. Verbotsirrtum	50

§ 7 Der Grundsatz in dubio pro reo	51
§ 8 Täterschaft und Teilnahme bei der Steuerhinterziehung	52
A Allgemeines	52
B Täterkreis der Steuerhinterziehung	55
I. Abgrenzung nach aktivem Tun und Unterlassen	55
1. Aktives Tun	55
2. Unterlassen	55
II. Einzelne Personengruppen	55
1. Der Steuerberater als Täter oder Teilnehmer	55
a) Der Steuerberater als Alleintäter	57
b) Der Steuerberater als mittelbarer Täter des Steuerpflichtigen	57
c) Mittäterschaft oder Beihilfe des Steuerberaters	58
d) Berichtigungspflicht des Steuerberaters aus Garantenstellung wegen vorangegangenen Tuns, sogenannter Ingerenz	60
2. Steuerhinterziehung durch Ehegatten	61
3. Strafrechtliche Verantwortung von Bankangestellten .	61
a) Einleitung	61
b) Urteil vom 01. August 2000	61
(1) Mitwirkung beim (anonymen) Kapitaltransfer keine Beihilfe	63
(2) Mitwirkung beim (anonymen) Kapitaltransfer Beihilfe	64
(3) Meinung des Bundesgerichtshofes	65
§ 9 Die versuchte Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 2 AO	67
§ 10 Die Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen	69
A Allgemeines	69
B Die einzelnen Regelbeispiele	69

I. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO	69
II. § 370 Abs. 3 Nr. 2 AO	71
III. § 370 Abs. 3 Nr. 3 AO	72
IV. § 370 Abs. 3 Nr. 4 AO	72
§ 11 Bandenmäßige und gewerbsmäßige Steuerhinterziehung	
gemäß § 370a AO	73
A Allgemeines	73
B Die Konsequenzen im Überblick	74
C Tatbestandsmerkmale des § 370a AO	75
I. Tatbestandsmerkmale im Überblick	75
1. Grundtatbestand des § 370a AO	75
2. Minder schwerer Fall des § 370a Satz 2 AO	75
II. Tatbestandsmerkmale im Einzelnen	76
1. Grundtatbestand des § 370 AO	76
a) Gewerbsmäßige Begehungsweise	76
b) Bandenmäßige Begehungsweise	77
c) Hinterziehung auf Dauer oder auf Zeit	78
d) Hinterziehung in großem Ausmaß	78
2. Minder schwere Fälle des § 370 AO	81
a) Minder schwerer Fall wegen Selbstanzeige § 371 AO ...	81
b) Minder schwere Fälle nach §§ 49, 50 StGB	82
c) Fälle mildernder Umstände	82
§ 12 Sonstige Steuerstraftaten	83
A Bannbruch, § 372 AO	83
I. Objektiver Tatbestand	83
II. Subjektiver Tatbestand	84
III. Besonderheiten	85
B Der qualifizierte Schmuggel, § 373 AO	87
I. Allgemeines	87

II. Die Tatbestandsmerkmale im einzelnen	88
1. Gewerbsmäßiger Schmuggel	88
2. Schmuggel mit Schußwaffen	89
3. Schmuggel mit sonstigen Waffen	90
4. Schmuggel als Mitglied einer Bande	90
C Die Steuerhhelei, § 374 AO	91
I. Allgemeines	91
II. Tatbestandsmerkmale im einzelnen	92
1. Objektiver Tatbestand	92
a) Gegenstand der Steuerhhelei	92
b) Tathandlung	92
2. Subjektiver Tatbestand.....	93
D Die Steuerzeichenfälschung, § 369 Abs. 1 Nr. 3 AO i. V. m.	
§§ 148 - 150 StGB	94
E Die Begünstigung des Steuerstraftäters, § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO	
i. V. m. § 257 StGB	95
I. Allgemeines	95
II. Vortat	96
III. Das Hilfeleisten	97
IV. Vorteil der Tat	97
V. Unmittelbarkeit des Vorteils	98
VI. Subjektiver Tatbestand	100
§ 13 Rücktritt vom Versuch und strafbefreiende Selbstanzeige	101
A Allgemeines	101
B Rücktritt vom Versuch, § 24 StGB	101
C Strafbefreiende Selbstanzeige, § 371 AO	104
I. Geschichtliche Entwicklung	104
II. Sinn und Zweck der Selbstanzeige	104
III. Anwendungsbereich der Selbstanzeige	106

1. Grundsätzliches	106
2. Ersteller der Selbstanzeige	109
3. Adressat der Selbstanzeige	112
4. Form der Selbstanzeige	113
IV. Inhalt der Selbstanzeige des Täters	114
V. Erklärungspflicht von Täter und Teilnehmer	117
VI. Nachzahlung der Steuer, § 371 Abs. 3 AO	117
1. Allgemeines	117
2. Nachzahlungsverpflichtung des Begünstigten	119
3. Nachzahlungsfrist	120
VII. Ausschlußgründe des § 371 Abs. 2 AO	122
1. Erscheinen eines Amtsträgers, § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO	123
2. Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- und Bußgeldverfahrens, § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO	126
3. Entdeckung der Tat, § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO	130
VIII. Strafbefreiende Fremdanzeige nach § 371 Abs. 4 AO	133
IX. Die strafbefreiende Selbstanzeige und § 370a AO	134
X. Bußgeldbefreiende Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung, § 378 Abs. 3 AO	135
1. Sinn, Zweck und Anwendungsbereich der Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO	135
2. § 371 AO und § 378 Abs. 3 AO im Vergleich	135
3. Voraussetzungen der Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO ..	136
§ 14 Steuerordnungswidrigkeiten	137
A Überblick	137
B Gruppierung der steuerlichen Ordnungswidrigkeiten	139
I. leichtfertige Steuerhinterziehung nach § 378 AO	139
II. Gefährdungstatbestände der AO	140
III. Mißbräuche bei Lohnsteuerhilfe und bei Hilfe in Steuersachen	140

IV. Verstöße gegen steuerliche Mitwirkungspflichten	140
V. Zigaretten-Schwarzhandel nach § 30a TabStG	141
C Die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO	141
I. Aufbau	141
II. Tatbestand des § 378 AO im einzelnen	142
1. Täterqualität	142
2. Leichtfertigkeit	144
III. Die strafbefreiende Selbstanzeige	151
§ 15 Sonstige Ordnungswidrigkeiten	153
A Steuergefährdung, § 379 AO	153
B Gefährdung von Abzugsteuern, § 380 AO	154
C Gefährdung von Verbrauchsteuern, § 381 AO	155
D Gefährdung von Eingangsabgaben, § 382 AO	155
E Unzulässiger Erwerb von Erstattungs- und Vergütungs- ansprüchen, § 383 AO	156
Drittes Kapitel: Formelles Steuerstrafrecht	157
§ 16 Die Stellung der Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren	157
A Die Rechtsquellen des Steuerverfahrensrechts	157
I. Gesetzliche Regelung	157
II. Verwaltungsanweisungen	158
1. Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)	158
2. Dienstanweisung zur Durchführung von Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenverfahren im Zusammenhang mit dem steuerlichen Familienleistungsausgleich nach dem X. Ab- schnitt des Einkommensteuergesetzes (DA-FamBuStra).....	160
B Der organisatorische Aufbau der Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren	161
I. Allgemeines	161
II. Sonstige Zuständigkeiten	162

C Die Finanzbehörde im selbständigen Ermittlungsverfahren	162
I. Allgemeines	162
II. Kompetenzen	163
1. Allgemeines	163
2. Maßnahmen im Einzelnen	165
a) Vernehmungen	165
b) Durchsuchung und Beschlagnahme	165
c) Sicherstellung von Verfallsgegenständen	166
d) Festnahme, Haftbefehl, Identitätsfeststellung	167
e) Postbeschlagnahme und Telefonüberwachung	168
f) Ermittlungen im Ausland	168
g) Sonstige Maßnahmen	169
3. Abschluß des Ermittlungsverfahrens	169
D Die Finanzbehörde im staatsanwaltschaftlichen Ermittlungs- verfahren	170
E Die Steuerfahndung	171
I. Organisation	171
II. Aufgaben und Befugnisse	171
1. Aufgaben	171
a) Steuerstrafrechtliche Ermittlungen, § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO	172
b) Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen im Steuerstrafverfahren, § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO	173
c) Vorfeldermittlungen, § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO	174
2. Befugnisse	176
a) Steuerstrafrechtliche Ermittlungen, § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO	176

b) Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen im Steuerstrafverfahren, § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 AO	177
c) Befugnisse nach § 404 AO	179
(1) Allgemeines	179
(2) Befugnisse nach § 404 Satz 1 AO	179
(3) Befugnisse nach § 404 Satz 2 AO	180
III. Der Rollenwechsel bzw. die Doppelfunktion der Staatsanwaltschaft	181
§ 17 Grundsätze im Ermittlungsverfahren in Steuerstrafsachen	182
A Allgemeines	182
B. Wichtige Prinzipien	182
I. Legalitätsprinzip, § 152 Abs. 2 StPO	182
II. Offizialprinzip	184
III. Akkusationsprinzip	184
§ 18 Der Konflikt zwischen Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren	185
A Allgemeines	185
B Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren	186
C Rechte und Pflichten des Beschuldigten im Steuerstrafverfahren	187
I. Einleitung des Steuerstrafverfahrens	187
II. Zwangsmittelverbot, Beweisverwertungsverbot	189
III. nemo-tentur-Grundsatz	195
§ 19 Die Einstellung des Steuerstrafverfahrens	205
A Allgemeines	205
B Einstellungsmöglichkeiten im Einzelnen	206
I. Einstellung mangels Tatnachweises oder wegen Verfolgungshindernis nach § 170 Abs. 2 StPO	206

II. Einstellung wegen Geringfügigkeit (§ 398 AO, § 153 StPO) ...	206
III. Einstellung gegen Auflage nach § 153a StPO	208
C Verfahrensbeendigung durch Strafbefehl (§ 407 StPO ff.)	211
I. Allgemeines	211
II. Vor- und Nachteile des Strafbefehlsverfahren	211
III. Voraussetzungen für den Erlaß eines Strafbefehls	212
IV. Inhalt und Verfahren des Strafbefehls	213
D Abschluß des Ermittlungsverfahrens durch die Staatsanwaltschaft .	214
§ 20 Schätzungen im Besteuerungsverfahren und	
im Steuerstrafverfahren	215
A Allgemeines	215
B Rechtsgrundlagen der Schätzung	215
I. Die Schätzung im Besteuerungsverfahren	215
II. Zulässigkeit der Schätzung im Steuerstrafverfahren	217
C Die Schätzungsmethoden	217
I. Methoden im einzelnen	217
1. Äußerer Betriebsvergleich nach Richtsätzen	217
2. Innerer Betriebsvergleich	218
3. Vermögenszuwachsrechnung	218
4. Geldverkehrsrechnung	218
5. Nachkalkulation	219
II. Schwächen der Methoden	219
1. Schwächen der einzelnen Verprobungsmethoden	219
2. Der BFH zur Schätzung nach Richtsätzen	220
III. Schätzungsverfahren aus steuerstrafrechtlicher Sicht	221
§ 21 Verjährung	223
A Allgemeines	223
B Steuerliche Festsetzungsverjährung	224
C Strafrechtliche Verjährung	225

I. Veranlagungssteuern, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer	226
II. Fälligkeitssteuern, Lohnsteuer und Umsatzsteuer	229
§ 22 Tatsächliche Verständigung	233
A Allgemeines	233
B Voraussetzungen	234
I. Erschwerte Sachverhaltsermittlung	235
II. Keine Einigung über Rechtsfragen	236
III. Kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis	236
IV. Mitwirkung einer entscheidungsbefugten Amtsperson	236
C Rechtsfolgen	237
D Unverbindliche behördliche Empfehlungen	237
E Rechtsmittel	237
I. Einwendungen gegen die tatsächliche Verständigung	238
II. Rechtsmittel gegen Steuerbescheide	238
F Zulässigkeit der tatsächlichen Verständigung im Strafverfahren	239
I. Allgemeines	239
II. Inhalt der Vereinbarungen Absprachen und Verständigungen .	239
1. Verständigung über den Sachverhalt	239
2. Verständigungen zur Verfahrensvereinfachung	240
3. Absprachen über die Rechtsfolgen	241
G Verhältnis Besteuerungsverfahren – Strafverfahren	241
§ 23 Konkurrenzen im Steuerstrafrecht	242
A Allgemeines	242
I. Idealkonkurrenz	242
II. Realkonkurrenz	243
III. Gesetzeskonkurrenz	243
1. Spezialität	244

2. Subsidiarität	245
3. Mitbestrafte Nachtat	245
4. Mitbestrafte Vortat	246
B Konkurrenzen im Steuerstrafrecht	247
I. Eine unrichtige Steuererklärung	247
II. Mehrere unrichtige Steuererklärungen	248
III. Besondere Problematik Umsatzsteuer	248
IV. Nichtabgabe von Steuererklärungen	249
C Konkurrenzen im Steuerordnungswidrigkeitenrecht	250
Literaturverzeichnis	251
Stichwortverzeichnis	259