

# Inhaltsübersicht

|                              | Seite |
|------------------------------|-------|
| Vorwort.....                 | 5     |
| Vorwort zur 1. Auflage ..... | 7     |
| Autorenverzeichnis .....     | 9     |
| Literaturverzeichnis .....   | 59    |
| Abkürzungsverzeichnis .....  | 63    |

## ERSTER TEIL – STEUERSTRAFTATEN

### Kapitel I – Einführung

|   |    |
|---|----|
| A. Steuerstraftaten – Überblick über die Tatbestände.....                     | 79 |
| B. Geltung der allgemeinen Strafgesetze (§ 369 Abs. 2 AO) .....               | 83 |
| C. Verfassungsrechtliche Grundlagen und Schranken des Steuerstrafrechts ..... | 84 |

### Kapitel II – Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

|  |     |
|--|-----|
| A. Geschütztes Rechtsgut.....            | 91  |
| B. Objektiver Tatbestand .....           | 94  |
| C. Subjektiver Tatbestand – Vorsatz..... | 168 |
| D. Rechtswidrigkeit.....                 | 175 |
| E. Schuld und Schuldunfähigkeit.....     | 178 |
| F. Irrtum .....                          | 181 |
| G. Versuch.....                          | 204 |
| H. Täterschaft und Teilnahme .....       | 220 |
| I. Konkurrenzen.....                     | 248 |
| J. Strafrechtliche Verjährung .....      | 261 |
| K. Einzelfälle .....                     | 280 |
| L. Rechtsfolgen .....                    | 453 |

### Kapitel III – Besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung

|  |     |
|--|-----|
| A. Die ehemals gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung (§ 370a AO a.F.).....                    | 506 |
| B. Das Ende des § 370a AO .....  | 507 |
| C. Die aktuelle Regelung des besonders schweren Falls der Steuerhinterziehung in § 370 Abs. 3 AO ..... | 507 |

### Kapitel IV – Überblick über die sonstigen Steuerstraftaten

|  |     |
|--|-----|
| A. Hinterziehung von Einfuhrabgaben.....                                   | 509 |
| B. Bannbruch (§ 372 AO) .....  | 553 |
| C. Gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel (§ 373 AO)..... | 560 |
| D. Steuerhehlerei (§ 374 AO).....  | 565 |
| E. Wertzeichenfälschung (§§ 148, 149 StGB).....                            | 571 |

|   | Seite |
|---|-------|
| F. Begünstigung (§ 257 StGB).....   | 572   |
| <b>Kapitel V – Selbstanzeige (§ 371 AO)</b>   |       |
| A. Überblick.....   | 575   |
| B. Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung (§§ 370, 371 AO).....  | 586   |
| C. Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung (§§ 371, 378 AO)                                     | 650   |
| D. Selbstanzeigemöglichkeit für andere Tatbestände .....  | 654   |
| E. Straf- und bußgeldrechtliche Folgen pflichtwidrig unterlassener (Selbst-)Anzeige.....                  | 655   |
| F. Gebühren .....   | 656   |
| <b>ZWEITER TEIL – STEUERORDNUNGSWIDRIGKEITEN</b>  |       |
| <b>Kapitel I – Grundsätze des Ordnungswidrigkeitenrechts</b>  |       |
| A. Begriff der Ordnungswidrigkeit .....   | 659   |
| B. Geltung des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten .....   | 659   |
| <b>Kapitel II – Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO)</b>   |       |
| A. Bedeutung und Rechtsgut.....   | 671   |
| B. Der objektive Tatbestand des § 378 AO .....  | 671   |
| C. Der subjektive Tatbestand – Leichtfertigkeit.....  | 675   |
| D. Rechtswidrigkeitszusammenhang .....  | 679   |
| E. Geldbuße.....  | 680   |
| F. Bußgeldbefreiende Selbstanzeige (§ 378 Abs. 3 AO).....   | 680   |
| G. Verhältnis des § 378 AO zu anderen Straf- und Bußgeldtatbeständen .....                                | 683   |
| <b>Kapitel III – Steuergefährdungstatbestände (§§ 379 bis 382 AO)</b>                                     |       |
| A. Rechtsnatur .....  | 685   |
| B. Steuergefährdung (§ 379 AO).....   | 686   |
| C. Gefährdung der Abzugsteuern (§ 380 AO).....  | 695   |
| D. Verbrauchsteuergefährdung (§ 381 AO).....  | 697   |
| E. Gefährdung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben (§ 382 AO).....   | 697   |
| F. Unzulässiger Erwerb von Steuererstattungs- und Vergütungsansprüchen (§ 383 AO) .....                   | 698   |
| G. Zweckwidrige Verwendung des Identifikationsmerkmals nach § 139a AO (§ 383a AO) .....                   | 700   |
| H. Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§ 26b UStG).....  | 700   |
| I. Überwachung des grenzüberschreitenden Bargeldverkehrs (§ 1 Abs. 3a, §§ 12a bis 12c, § 31a ZollVG)..... | 702   |

**DRITTER TEIL – STEUERSTRAF- UND BUßGELDRECHTLICHE VERANTWORTUNG DES STEUERLICHEN BERATERS**

**Kapitel I – Typische Risiken und Gefahrenquellen für den Berater**

|   |     |
|---|-----|
| A. Steuerberatung – eine gefahrgeneigte Tätigkeit ..... | 707 |
|---|-----|

|   | Seite |
|---|-------|
| B. Keine Sondertatbestände für den Berater – auch der Berater ist Normadressat der §§ 370 ff. AO .....            | 708   |
| C. Typische Gefahrenquellen für den Berater bei einer Hinterziehung durch seinen Mandanten .....                  | 708   |
| <b>Kapitel II – Strafrechtliche Verantwortung</b>   |       |
| A. Tatbestandsmäßiges Verhalten .....   | 717   |
| B. Täterschaft .....  | 718   |
| C. Mittelbare Täterschaft .....   | 719   |
| D. Mittäterschaft .....   | 720   |
| E. Beihilfe .....   | 721   |
| F. Begünstigung und Strafvereitelung .....  | 730   |
| G. Folgerungen für die Praxis .....   | 732   |
| <b>Kapitel III – Bußgeldrechtliche Verantwortung</b>  |       |
| A. Anwendbarkeit des § 378 AO auf den Steuerberater .....   | 735   |
| B. Objektive Tatbestandsvoraussetzungen .....   | 736   |
| C. Subjektiver Tatbestand – Leichtfertigkeit .....  | 738   |
| D. Verfahren .....  | 740   |
| <b>Kapitel IV – Zivilrechtliche Risiken</b>   |       |
| A. Schadensersatzansprüche .....  | 741   |
| B. Verjährung von Schadensersatzansprüchen .....  | 745   |
| <b>Kapitel V – Haftungsrisiken nach der Abgabenordnung</b>  |       |
| A. Allgemeines .....  | 749   |
| B. Voraussetzungen einer Haftungsinanspruchnahme .....  | 749   |
| C. Umfang der Haftung .....   | 751   |
| D. Geltendmachung der Haftung .....   | 752   |
| <b>Kapitel VI – Berufsrechtliche Konsequenzen</b>   |       |
| A. Einleitung und Ablauf eines berufsrechtlichen Verfahrens .....   | 753   |
| B. Mögliche berufsrechtliche Ahndungen .....  | 754   |
| <b>VIERTER TEIL – VERTEIDIGUNG IM STEUERSTRAFVERFAHREN</b>  |       |
| <b>Kapitel I – Grundlagen des Steuerstrafverfahrens</b>   |       |
| A. Abschnitte des Strafverfahrens .....   | 757   |
| B. Rechtsgrundlagen .....   | 760   |
| C. Sachlicher Anwendungsbereich des Steuerstrafverfahrens – Abgrenzung zum allgemeinen Strafverfahrensrecht ..... | 762   |
| D. Allgemeine Prinzipien des Strafverfahrensrechts .....  | 767   |
| <b>Kapitel II – Steuerberater und Verteidiger im Steuerstrafverfahren</b>   |       |
| A. Steuerberater und strafrechtliche Verstrickung seines Mandanten .....  | 780   |

|  | Seite |
|--|-------|
| B. Steuerberater als Verteidiger – zur Verteidigung im Steuerstrafverfahren zugelassene Personen ..... | 781   |
| C. Auftrag und Stellung des Verteidigers .....   | 783   |
| D. Wahl und Bestellung des Verteidigers .....  | 787   |
| E. Rechte des Verteidigers .....   | 788   |
| F. Ausschluss des Verteidigers .....   | 795   |
| G. Verteidigerhonorar und Geldwäscherisiken .....  | 798   |
| <b>Kapitel III – Ermittlungsbehörden – ihre Verfolgungszuständigkeiten und Kompetenzen</b>             |       |
| A. Ermittlungsbehörden .....   | 811   |
| B. Finanzbehörde als Ermittlungsbehörde .....  | 812   |
| C. Ermittlungskompetenz der Staatsanwaltschaft .....   | 825   |
| D. Zoll- und Steuerfahndung .....  | 830   |
| E. Rechts- und Amtshilfe am Beispiel der Schweiz .....   | 847   |
| <b>Kapitel IV – Ermittlungsverfahren</b>   |       |
| A. Ermittlungsgrundsätze .....   | 869   |
| B. Einleitung des Ermittlungsverfahrens und ihre Bekanntgabe (§ 397 AO) .....                          | 883   |
| C. Fahndungseingriff .....   | 917   |
| D. Festnahme und Untersuchungshaft .....   | 978   |
| E. Vernehmung des Beschuldigten .....  | 997   |
| F. Verständigung im Steuer- und (Steuer-)Strafrecht .....  | 1007  |
| G. Abschließende Besprechung und Fahndungsbericht .....  | 1018  |
| <b>Kapitel V – Verhältnis Strafverfahren/Besteuerungsverfahren</b>                                     |       |
| A. Problematik .....   | 1021  |
| B. § 393 Abs. 1 AO – Systematik .....  | 1021  |
| C. Voraussetzungen der Nichterzwingbarkeit steuerlicher Pflichten ..                                   | 1024  |
| D. Folgen der Nichterzwingbarkeit steuerlicher Pflichten .....   | 1025  |
| E. Zum Begriff der Tat .....   | 1030  |
| <b>Kapitel VI – Verwertungsverbote</b>   |       |
| A. Verwertbarkeit der steuerlichen Angaben des Steuerpflichtigen ..                                    | 1036  |
| B. Prozessuale Ermittlungs- und Verwertungsverbote .....   | 1049  |
| C. Verwertungsverbote im Besteuerungsverfahren .....   | 1057  |
| D. Einzelfälle .....   | 1060  |
| <b>Kapitel VII – Entscheidungen über das Ermittlungsverfahren – Erledigungsmöglichkeiten</b>           |       |
| A. Entscheidung über den Umfang des Verfahrens .....   | 1070  |
| B. Aussetzung des Verfahrens .....   | 1072  |
| C. Abschluss des Ermittlungsverfahrens .....   | 1074  |

**Kapitel VIII – Gerichtliches Verfahren in Steuerstrafsachen**

|    |  |      |
|----|--|------|
| A. | Einleitung .....                             | 1088 |
| B. | Ablauf und Inhalt der Hauptverhandlung ..... | 1090 |
| C. | Rechtsmittelverfahren .....                  | 1111 |

**FÜNFTER TEIL – STEUERLICHES BUßGELDVERFAHREN**

**Kapitel I – Rechtsgrundlagen**

|    |                                 |      |
|----|---------------------------------|------|
| A. | Anzuwendende Vorschriften ..... | 1117 |
| B. | Zuständigkeiten .....           | 1118 |

**Kapitel II – Ablauf des Bußgeldverfahrens**

|    |  |      |
|----|--|------|
| A. | Einleitung .....   | 1124 |
| B. | Opportunitätsprinzip .....   | 1124 |
| C. | Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörde .....                          | 1126 |
| D. | Bußgeldverfahren gegen Angehörige eines steuerberatenden Berufes ..... | 1128 |
| E. | Bußgeldbescheid .....  | 1129 |
| F. | Einspruch – gerichtliches Verfahren .....                              | 1131 |
| G. | Rechtsmittel .....   | 1135 |
| H. | Überleitung von Bußgeld- in Strafverfahren .....                       | 1136 |
| I. | Verteidigung im Bußgeldverfahren .....                                 | 1136 |
|    | Stichwortverzeichnis .....   | 1137 |

# Inhaltsverzeichnis

|                             | Seite |
|-----------------------------|-------|
| Vorwort.....                | 5     |
| Vorwort zur 1. Auflage..... | 7     |
| Autorenverzeichnis.....     | 9     |
| Literaturverzeichnis.....   | 59    |
| Abkürzungsverzeichnis.....  | 63    |

## ERSTER TEIL – STEUERSTRAFTATEN

### Kapitel I – Einführung

|  |    |
|--|----|
| A. Steuerstraftaten – Überblick über die Tatbestände.....                        | 79 |
| I. Taten, die nach den Steuergesetzen strafbar sind (§ 369 Abs. 1 Nr. 1 AO)..... | 79 |
| II. Bannbruch (§ 369 Abs. 1 Nr. 2 AO).....                                       | 80 |
| III. Wertzeichenfälschung (§ 369 Abs. 1 Nr. 3 AO).....                           | 80 |
| IV. Begünstigung als Steuerstraftat (§ 369 Abs. 1 Nr. 4 AO).....                 | 80 |
| V. Gesetzlich gleichgestellte Straftaten.....                                    | 82 |
| B. Geltung der allgemeinen Strafgesetze (§ 369 Abs. 2 AO).....                   | 83 |
| I. Allgemeine Strafgesetze.....  | 83 |
| II. Räumlicher Geltungsbereich.....  | 84 |
| C. Verfassungsrechtliche Grundlagen und Schranken des Steuerstrafrechts.....     | 84 |
| I. Verfassungsrechtliche Prinzipien des Steuerstrafrechts.....                   | 85 |
| 1. Gesetzlichkeitsprinzip.....   | 85 |
| 2. Analogieverbot und Auslegung.....   | 85 |
| 3. Bestimmtheitsgebot.....   | 85 |
| 4. Rückwirkungsverbot.....   | 86 |
| II. Nemo-tenetur-Grundsatz.....  | 87 |
| III. Verfassungswidrige Steuern.....   | 89 |

### Kapitel II – Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

|  |     |
|--|-----|
| A. Geschütztes Rechtsgut.....  | 91  |
| B. Objektiver Tatbestand.....  | 94  |
| I. Tatbestandsmäßiges Verhalten.....                                       | 96  |
| 1. Steuerhinterziehung durch Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO).....              | 96  |
| a) Begriff des Angabenmachens.....   | 97  |
| b) Tatsachen.....  | 97  |
| c) Steuerliche Erheblichkeit der Tatsachen.....                            | 98  |
| aa) Abweichende Rechtsauffassungen.....                                    | 99  |
| bb) Fehlen steuerrechtlich vorgesehener Dokumentationen und Nachweise..... | 103 |

|   | Seite |
|---|-------|
| d) Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben .....   | 105   |
| e) Finanzbehörden oder andere Behörden .....  | 106   |
| f) Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal „Unkenntnis der Finanzbehörde“ .....                                      | 106   |
| 2. Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)  | 108   |
| a) Unkenntnis der Finanzbehörde .....   | 108   |
| aa) Finanzbehörden .....  | 108   |
| bb) Unkenntnis .....  | 109   |
| b) Steuerlich erhebliche Tatsachen .....  | 110   |
| c) Unterlassen .....  | 110   |
| d) Erklärungspflicht/Anzeigepflicht .....   | 111   |
| aa) Erfassungspflichten (§§ 137 bis 139 AO) .....   | 112   |
| bb) Steuererklärungs- bzw. Steueranmeldungspflichten .....  | 112   |
| cc) Erklärungsberichtigungspflicht gem. § 153 AO .....  | 114   |
| (1) Steuerliche Voraussetzungen der Berichtigungspflicht .....  | 114   |
| (1.1) Normadressat .....  | 115   |
| (1.2) Angaben in Erklärungen .....  | 115   |
| (1.3) Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung .....  | 115   |
| (1.4) Steuerverkürzung .....  | 116   |
| (1.5) Nachträgliche Kenntnis der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit .....                                     | 116   |
| (1.6) Innerhalb der Festsetzungsfrist .....   | 118   |
| (2) Rechtsfolgen der Berichtigungspflicht .....   | 118   |
| (3) Steuerstrafrechtliche Folgen der Verletzung der Berichtigungspflicht .....                                  | 118   |
| dd) Übrige Erklärungspflichten .....  | 120   |
| e) Pflichtbegrenzung durch Selbstbelastungsverbot .....   | 120   |
| aa) Konflikt zwischen Besteuerungsverfahren und Strafverfahren .....  | 120   |
| bb) Einschränkung der Steuererklärungspflicht .....   | 120   |
| 3. Steuerhinterziehung durch Nichtverwenden von Steuerzeichen und Steuerstemplern (§ 370 Abs. 1 Nr. 3 AO) ..... | 121   |
| II. Tatbestandsmäßiger Erfolg .....   | 122   |
| 1. Blankettstrafnorm oder normatives Tatbestandsmerkmal .....   | 122   |
| 2. Abgrenzung der Taterfolgsvarianten .....   | 123   |
| 3. Steuerverkürzung .....   | 123   |
| a) Steuer als Verkürzungsgegenstand .....   | 123   |
| aa) Inländische Steuer .....  | 123   |
| bb) Ausländische Steuer .....   | 125   |
| cc) Verweisung in anderen Gesetzen .....  | 126   |
| b) (Steuer-)Verkürzung .....  | 126   |
| aa) Anwendungsbereich des § 370 Abs. 4 Satz 1 AO .....  | 126   |
| bb) Wesentlicher Regelungsinhalt .....  | 127   |
| cc) Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern .....  | 128   |
| dd) Verkürzungzeitpunkt .....   | 129   |

|   | Seite |
|---|-------|
| (1) Verkürzungszeitpunkt bei der Steuerfestsetzung .....  | 129   |
| (2) Verkürzungszeitpunkt bei der Steueranmeldung .....  | 130   |
| (3) Sonderfall: Grundlagen-, insbesondere Feststellungsbescheid .....   | 131   |
| ee) Umfang der Steuerverkürzung .....   | 132   |
| (1) Bedeutung und Bestimmung des Taterfolgs ....  | 132   |
| (2) Darstellung der Steuerverkürzung im Strafurteil .....   | 133   |
| (3) Schätzung .....   | 134   |
| (3.1) Steuerliche Schätzung .....   | 134   |
| (3.2) Strafprozessuale Schätzung .....  | 138   |
| (3.3) Straf- und steuerrechtliche Relevanz einzelner Schätzmethoden .....   | 142   |
| ff) Kompensations- oder Vorteilsausgleichsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) .....   | 154   |
| gg) Zeitliche Verkürzung .....  | 158   |
| hh) Steuerverkürzung bei Nichtverwendung von Steuerzeichen und Steuerstemplern .....                                    | 160   |
| ii) Steuerverkürzung und Strafzumessung .....   | 161   |
| 4. Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils .....  | 161   |
| a) Begriff des Steuervorteils .....   | 161   |
| b) Nicht gerechtfertigte Erlangung .....  | 163   |
| c) Hauptanwendungsfall: Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile im Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren ..... | 164   |
| aa) Vorteilserlangung im Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren .....   | 164   |
| bb) Zeitpunkt der Tatvollendung .....   | 166   |
| cc) Zeitliche Erlangung von Steuervorteilen im Erhebungsverfahren .....   | 166   |
| III. Kausalität .....   | 166   |
| C. Subjektiver Tatbestand – Vorsatz .....   | 168   |
| I. Vorsatz als Element der Tatbestandsmäßigkeit der Steuerhinterziehung .....   | 168   |
| 1. Rechtssystematische Einordnung des subjektiven Tatbestands .....   | 168   |
| 2. Subjektiver Tatbestand bei der Steuerhinterziehung .....   | 168   |
| II. Anforderungen an den Vorsatz .....  | 168   |
| 1. Generelle Anforderungen .....  | 168   |
| a) Steuerhinterziehung durch Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) ....   | 169   |
| b) Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO; § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 13 StGB) ...      | 169   |
| c) Sonstige allgemeine Anforderungen .....  | 169   |
| d) Abgrenzung zu Elementen der Schuld .....   | 170   |
| 2. Vorsatzformen .....  | 170   |
| 3. Insbesondere: Subjektiver Tatbestand bei Versuch und Teilnahme .....   | 172   |

|  | Seite |
|--|-------|
| III. Bedeutung und Handhabung des subjektiven Tatbestands in Theorie und Praxis .....        | 172   |
| 1. Subjektiver Tatbestand und Strafverfolgungsbehörden .....                                 | 172   |
| 2. Subjektiver Tatbestand und Strafgerichte .....  | 173   |
| 3. Finanzbehörden und Finanzgerichte .....   | 174   |
| D. Rechtswidrigkeit .....  | 175   |
| I. Rechtssystematische Einordnung .....  | 175   |
| II. Rechtfertigungsgründe im Bereich der Steuerhinterziehung .....                           | 175   |
| 1. Notwehr und rechtfertigender Notstand .....   | 176   |
| 2. Rechtfertigende Einwilligung .....  | 177   |
| E. Schuld und Schuldunfähigkeit .....  | 178   |
| I. Rechtssystematische Einordnung und Terminologie .....                                     | 178   |
| II. Schuldaußschließungs- und Entschuldigungsgründe im Bereich der Steuerhinterziehung ..... | 180   |
| 1. Schuldaußschließungsgründe .....  | 180   |
| 2. Entschuldigungsgründe .....   | 180   |
| F. Irrtum .....  | 181   |
| I. Tatbestandsirrtum .....   | 182   |
| 1. Irrtum über deskriptive Tatbestandsmerkmale .....   | 183   |
| 2. Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale .....   | 183   |
| a) Irrtum über Entstehen des Steueranspruchs dem Grunde nach .....                           | 190   |
| b) Irrtum über Entstehen des Steueranspruchs der Höhe nach .....                             | 191   |
| c) Irrtum über den Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs .....                        | 192   |
| d) Irrtum über die Kausalität .....  | 193   |
| e) Irrtum über die Garantenstellung und Garantenpflicht .....                                | 194   |
| 3. Irrtum in Bezug auf Regelbeispiele gem. § 370 Abs. 3 AO .....                             | 196   |
| 4. Untauglicher Versuch bzw. umgekehrter Tatbestandsirrtum .....                             | 196   |
| a) Umgekehrter Irrtum über deskriptive Tatbestandsmerkmale .....                             | 197   |
| b) Umgekehrter Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale .....                               | 197   |
| II. Irrtum über die Verbotsnorm .....  | 198   |
| 1. (Direkter) Verbotsirrtum .....  | 198   |
| 2. Umgekehrter Verbotsirrtum bzw. Wahndelikt .....   | 200   |
| III. Irrtum über Rechtfertigungs- und Entschuldigungsgründe .....                            | 201   |
| 1. Irrtum über Rechtfertigungsgründe .....   | 201   |
| a) Indirekter Verbotsirrtum .....  | 201   |
| aa) Erlaubnistatbestandsirrtum .....   | 201   |
| bb) Erlaubnisirrtum .....  | 203   |
| b) Umgekehrter Erlaubnistatbestands- und Erlaubnisirrtum .....                               | 203   |
| 2. Irrtum über Entschuldigungsgründe .....   | 203   |
| G. Versuch .....   | 204   |

|   | Seite |
|---|-------|
| I. Strafbarkeit, allgemeine Voraussetzungen und Rechtsfolgen in Bezug auf die Steuerhinterziehung.....                    | 204   |
| 1. Versuchsstrafbarkeit.....  | 204   |
| 2. Voraussetzungen und Rechtsfolgen.....  | 205   |
| II. „Chronologie“ des Delikts der versuchten Steuerhinterziehung – Systematik und Abgrenzungsprobleme.....                | 205   |
| 1. Abgrenzung „Vorbereitungshandlung /. Beginn der Versuchsstrafbarkeit“.....   | 205   |
| a) Vorbereitungshandlungen zur Steuerhinterziehung.....   | 206   |
| b) Versuch der Steuerhinterziehung.....   | 207   |
| 2. Abgrenzung „Ende der Versuchsstrafbarkeit /. Beginn der Strafbarkeit wegen Vollendung“.....                            | 211   |
| 3. Rücktritt vom Versuch (§ 24 StGB).....   | 215   |
| a) Anwendbarkeit und Voraussetzungen des § 24 StGB.....   | 215   |
| b) Verhältnis des § 24 StGB zu § 371 AO.....  | 216   |
| III. Versuch und strafschärfende Regelbeispiele gem. § 370 Abs. 3 AO  | 219   |
| H. Täterschaft und Teilnahme.....   | 220   |
| I. Grundlagen.....  | 220   |
| II. Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme.....  | 221   |
| III. Täterschaft.....   | 223   |
| 1. Möglicher Täterkreis.....  | 223   |
| a) Steuerhinterziehung durch aktives Tun.....   | 223   |
| b) Steuerhinterziehung durch Unterlassen.....   | 224   |
| aa) Gesetzliche Vertreter natürlicher Personen (§ 34 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 AO).....  | 225   |
| bb) Gesetzliche Vertreter juristischer Personen des privaten Rechts (§ 34 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 AO).....                   | 225   |
| cc) Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 34 Abs. 1 Satz 1 Alt. 3 AO)..... | 225   |
| dd) Vermögensverwalter (§ 34 Abs. 3 AO).....  | 225   |
| ee) Verfügungsberechtigte i.S.d. § 35 AO.....   | 225   |
| ff) Organ- und Vertreterhaftung gem. § 14 StGB.....   | 226   |
| gg) Allgemeine Garantenpflichten.....   | 228   |
| (1) Anwendbarkeit der allgemeinen Garantenpflichten.....  | 228   |
| (2) Garantenpflichten im Einzelnen.....   | 229   |
| 2. Erscheinungsformen der Täterschaft.....  | 231   |
| a) Unmittelbare Täterschaft gem. § 25 Abs. 1 1. Alt. StGB....   | 231   |
| b) Mittelbare Täterschaft.....  | 231   |
| c) Mittäterschaft.....  | 232   |
| IV. Teilnahme.....  | 234   |
| 1. Anstiftung.....  | 234   |
| 2. Beihilfe.....  | 234   |
| a) Objektive Voraussetzungen.....   | 234   |

|  | Seite |
|--|-------|
| b) Subjektive Voraussetzungen .....  | 237   |
| c) Einschränkungen der Beihilfestrafbarkeit bei neutralen Handlungen.....                  | 238   |
| 3. Sog. limitierte Akzessorietät der Teilnahme.....  | 243   |
| V. Einzelfälle.....  | 244   |
| 1. Steuerbeamte .....  | 245   |
| 2. Auskunftspflichtige (§§ 93 f. AO).....  | 246   |
| 3. Ehegatten.....  | 246   |
| I. Konkurrenzen.....   | 248   |
| I. Tatbegriff.....   | 248   |
| 1. Handlungseinheit.....   | 248   |
| a) Handlungseinheit im natürlichen Sinne.....  | 248   |
| b) Natürliche Handlungseinheit.....  | 249   |
| c) Tatbestandliche Handlungseinheit.....   | 249   |
| d) Fortgesetzte Handlung.....  | 249   |
| 2. Tateinheit (§ 52 StGB) .....  | 249   |
| a) Begriff .....   | 249   |
| b) Ausprägungen .....  | 250   |
| c) Rechtsfolgen .....  | 252   |
| d) Historischer Exkurs: Fortsetzungszusammenhang .....                                     | 252   |
| 3. Tatmehrheit (§ 53 StGB).....  | 252   |
| a) Begriff .....   | 252   |
| b) Ausprägungen .....  | 253   |
| c) Rechtsfolgen .....  | 254   |
| 4. Abgrenzung zum prozessualen Tatbegriff.....   | 255   |
| II. Mehrere Handlungen bezüglich derselben Steuer .....                                    | 259   |
| 1. Mitbestrafte Vor- oder Nachtat .....  | 259   |
| 2. Verhältnis im Festsetzungsverfahren zum Außenprüfungs- oder Rechtsbehelfsverfahren..... | 260   |
| 3. Umsatzsteuer und Umsatzsteuervoranmeldung.....  | 260   |
| 4. Steuerhinterziehung und Steuerordnungswidrigkeiten .....                                | 261   |
| J. Strafrechtliche Verjährung .....  | 261   |
| I. Strafrechtliche Verfolgungsverjährung.....  | 262   |
| 1. Beginn der Verjährung .....   | 263   |
| a) Veranlagungssteuern.....  | 263   |
| aa) Einkommensteuer/Körperschaftsteuer .....   | 264   |
| (1) Nicht (rechtzeitig) abgegebene Steuererklärung.....                                    | 264   |
| (2) Falsche Steuererklärung .....  | 266   |
| (3) Erlass eines Schätzungsbescheids .....   | 267   |
| (4) Sonderprobleme .....   | 267   |
| (4.1) Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (§§ 179 ff. AO).....                  | 267   |
| (4.2) Verlustvortrag.....  | 268   |
| bb) Erbschaft- und Schenkungsteuer .....   | 268   |

|   | Seite |
|---|-------|
| cc) Gewerbesteuer .....   | 269   |
| dd) Grunderwerbsteuer .....   | 269   |
| ee) Vorauszahlungen .....   | 270   |
| ff) Unterlassene Berichtigung nach § 153 AO.....  | 270   |
| b) Fälligkeitssteuern.....  | 270   |
| aa) Umsatzsteuer .....  | 270   |
| (1) Falsche oder nicht (rechtzeitig) abgegebene<br>Umsatzsteuervoranmeldung .....       | 270   |
| (2) Falsche oder nicht (rechtzeitig) abgegebene<br>Jahreserklärung .....                | 271   |
| bb) Lohnsteuer .....  | 271   |
| cc) Bauabzugsteuer .....  | 272   |
| dd) Kapitalertragsteuer.....  | 272   |
| ee) Nichtabführung von Lohnsteuer, Umsatzsteuer,<br>Bauabzugsteuer .....                | 272   |
| c) Bannbruch, Steuerhehlerei, Steuerzeichenfälschung,<br>Begünstigung .....             | 273   |
| d) Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren.....                                    | 273   |
| 2. Verjährungsfristen .....   | 273   |
| 3. Ruhen der Verjährung.....  | 275   |
| 4. Unterbrechung der Verjährung.....  | 276   |
| II. Strafrechtliche Vollstreckungsverjährung.....                                       | 279   |
| K. Einzelfälle .....  | 280   |
| I. Einzelne Abgaben .....   | 285   |
| 1. Einkommensteuer.....   | 286   |
| a) Fehlende Steuerpflicht .....   | 286   |
| aa) Keine Steuerpflicht im Inland .....   | 286   |
| bb) Keine Steuerpflicht in der Person des Handelnden ...                                | 286   |
| cc) Vorgetäuschte Steuerpflicht.....  | 288   |
| dd) Deliktische Einnahmen: steuerpflichtig oder steuer-<br>frei? .....                  | 288   |
| b) Einkunftsarten .....   | 289   |
| aa) Streit über die Einkunftsart .....  | 289   |
| bb) Gewerbliche Einkünfte .....   | 291   |
| (1) Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ....   | 291   |
| (2) Nicht abziehbare Betriebsausgaben, insbe-<br>sondere „nützliche Aufwendungen“ ..... | 292   |
| (3) Abschreibungen .....  | 292   |
| (4) Bilanzposten .....  | 293   |
| (5) Rückstellungen für hinterzogene Betriebs-<br>steuern und Sozialabgaben.....         | 294   |
| (6) Nachträgliche Ausübung von Bilanzierungs-<br>wahlrechten.....                       | 298   |
| (7) Gewinnermittlung durch Einnahme-Über-<br>schuss-Rechnung .....                      | 299   |
| (8) Verkürzungsberechnung zur Ermittlung des<br>Taterfolgs.....                         | 301   |

|  | Seite |
|--|-------|
| (9) Schadensberechnung zur Strafzumessung .....                                      | 302   |
| cc) Einkünfte aus selbständiger Arbeit .....   | 302   |
| dd) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft .....                                    | 302   |
| ee) Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit .....                                   | 302   |
| ff) Kapitaleinkünfte .....   | 303   |
| (1) Rechtliche und tatsächliche Entwicklung .....                                    | 303   |
| (2) Verfassungsrechtliche Grundlagen .....   | 304   |
| (3) Kapitaleinkünfte aus Geldanlagen .....   | 305   |
| (4) Ertragsteuerliche Pflichten des Erben als<br>Gesamtrechtsnachfolger .....        | 309   |
| (5) Kapitaleinkünfte aus verdeckten Gewinnaus-<br>schüttungen .....                  | 311   |
| (5.1) Abgeltungsteuer und Teileinkünfteverfahren<br>(ab 2009) .....                  | 311   |
| (5.2) Kapitaleinkünfte nach dem Halbeinkünfte-<br>verfahren (2001 bis 2008) .....    | 312   |
| (5.3) Taterfolg – strafrechtliche Verkürzungsbe-<br>rechnung im Fall einer vGA ..... | 312   |
| (6) Praxis der Strafverfolgung bei Verkürzung von<br>Kapitaleinkünften .....         | 313   |
| gg) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung .....                                   | 313   |
| hh) Sonstige Einkünfte .....   | 315   |
| (1) Private Veräußerungsgeschäfte, Rentenein-<br>nahmen und Leistungen .....         | 315   |
| (2) Deliktische Einkünfte aus Leistungen .....                                       | 316   |
| ii) Internationales Steuerrecht .....  | 318   |
| jj) Verfahrensfragen für alle Einkunftsarten .....                                   | 320   |
| (1) Verlustabzug .....   | 320   |
| (2) Einkommensteuervorauszahlungen .....   | 321   |
| 2. Abzugsteuern .....  | 323   |
| a) Lohnsteuer .....  | 323   |
| aa) Allgemeine Grundsätze .....  | 323   |
| bb) Abzug vom Arbeitslohn .....  | 323   |
| cc) Pauschale Lohnsteuer .....   | 326   |
| dd) Verspätete oder unterlassene Lohnsteueranmeldung ..                              | 327   |
| ee) Inhaltlich unrichtige Lohnsteueranmeldung .....                                  | 327   |
| ff) Fehlerhafte Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte ....                            | 330   |
| gg) Haftung und Hinterziehungszinsen .....   | 331   |
| b) Kapitalertragsteuer .....   | 331   |
| c) Bauabzugsteuer nach §§ 48 ff. EStG .....  | 333   |
| d) Abzugsteuer nach § 50a EStG .....   | 333   |
| 3. Zuschlags- und Maßstabsteuern zur Einkommensteuer .....                           | 334   |
| a) Solidaritätszuschlag .....  | 334   |
| b) Kirchensteuer .....   | 334   |
| 4. Körperschaftsteuer .....  | 334   |
| a) Mehrfacher grundlegender Systemwechsel .....                                      | 334   |
| b) Steuererklärungspflicht .....   | 335   |
| c) Steuerbefreiung .....   | 335   |

|  | Seite |
|--|-------|
| d) Gewinnermittlung .....  | 336   |
| e) Verdeckte Gewinnausschüttung .....  | 336   |
| aa) Steuerliche Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung.....                      | 336   |
| bb) Verdeckte Gewinnausschüttung im Strafrecht .....                                   | 338   |
| cc) Keine verdeckte Gewinnausschüttung bei Untreuehandlung oder Unterschlagung .....   | 340   |
| f) Berechnung der Körperschaftsteuer .....   | 341   |
| aa) Körperschaftsteuerverkürzung nach Wegfall des Anrechnungsverfahrens ab 2001.....   | 341   |
| bb) Körperschaftsteuerverkürzung im Übergangsrecht des Halbeinkünfteverfahrens .....   | 342   |
| 5. Gewerbesteuer .....   | 343   |
| 6. Erbschaft- und Schenkungsteuer.....   | 344   |
| a) Steuerliche Pflichten .....   | 346   |
| aa) Anzeigepflichten .....   | 346   |
| bb) Steuererklärungspflichten .....  | 349   |
| b) Tathandlung: Steuerhinterziehung durch unzutreffende Angaben.....                   | 349   |
| aa) Unzutreffende oder unvollständige Steuererklärung ..                               | 349   |
| bb) Unzutreffende oder unvollständige Anzeige.....                                     | 349   |
| c) Tathandlung: Steuerhinterziehung durch Unterlassen .....                            | 350   |
| aa) Nichtabgabe einer Steuererklärung .....  | 350   |
| bb) Unterlassene Anzeige.....  | 351   |
| cc) Verspätete Abgabe einer Steuererklärung oder Anzeige .....                         | 354   |
| dd) Unterlassene Berichtigung als Gesamtrechtsnachfolger .....                         | 355   |
| d) Umfang der Steuerverkürzung .....   | 355   |
| e) Konkurrenzen.....   | 358   |
| f) Hinterziehung verfassungswidriger Erbschaftsteuer?.....                             | 358   |
| g) Verfolgungspraxis und Konsequenzen für die Beratungspraxis .....                    | 359   |
| 7. Umsatzsteuer und Umsatzsteuervoranmeldung.....                                      | 360   |
| a) Allgemeines.....  | 360   |
| b) Erhebung der Umsatzsteuer und ihre Besonderheiten.....                              | 361   |
| aa) Anmeldung der Umsatzsteuer und ihre Fälligkeit .....                               | 361   |
| bb) Umsatzsteuervoranmeldung.....  | 362   |
| (1) Unzutreffende Angaben in Umsatzsteuervoranmeldungen .....                          | 362   |
| (2) Nichtabgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung .....                                   | 366   |
| cc) Umsatzsteuerjahreserklärungen .....  | 367   |
| dd) Wechselwirkungen zwischen Voranmeldung und Jahreserklärung .....                   | 367   |
| c) Erscheinungsformen, Rechtsfolgen und Bekämpfung der Umsatzsteuerhinterziehung ..... | 369   |

|  | Seite |
|--|-------|
| aa) Tathandlungen.....   | 369   |
| bb) Steuerliche Konsequenzen .....   | 372   |
| (1) Scheingeschäfte .....  | 372   |
| (2) Tatsächliche Lieferungen .....   | 373   |
| cc) Strafrechtliche Konsequenzen.....  | 376   |
| dd) Bekämpfung der Umsatzsteuerhinterziehung .....   | 378   |
| d) Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts mit Bezug zum Steuerstrafrecht.....   | 379   |
| aa) Strohmannverhältnisse.....   | 379   |
| bb) Formale Nachweispflichten in umsatzsteuerlichen Regelungen .....   | 381   |
| cc) Unberechtigter Steuerausweis i.S.d. § 14c Abs. 2 UStG .....  | 381   |
| dd) Regelung der §§ 26b, 26c UStG.....   | 386   |
| (1) Inhalt und Gesetzeszweck .....   | 386   |
| (2) Tatbestandsmerkmale .....  | 388   |
| (3) Zahlungsunfähigkeit .....  | 390   |
| (4) Gewerbsmäßige Begehung .....   | 392   |
| (5) Bandenmäßige Begehung .....  | 393   |
| (6) Konkurrenzen.....  | 394   |
| (7) Selbstanzeige .....  | 395   |
| ee) Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG.....  | 396   |
| (1) Entstehungsgeschichte, Zweck und Standort der Vorschrift .....   | 396   |
| (2) Abgrenzung zur Außenprüfung und zur strafprozessualen Durchsuchung.....  | 397   |
| (3) Betroffene Rechtssubjekte und deren Mitwirkungspflichten .....   | 397   |
| (4) Übergang zu anderen Verfahrensarten.....   | 399   |
| (5) Auswertung der Erkenntnisse für andere Steuerarten .....   | 399   |
| (6) Rechtsnatur und Durchsetzung der Umsatzsteuernachschau .....   | 400   |
| (7) Verfassungsmäßigkeit des § 27b UStG .....  | 401   |
| (8) Betreten von Wohnräumen und gemischt genutzten Räumen .....  | 402   |
| (9) Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige .....   | 403   |
| 8. Grunderwerbsteuer.....  | 404   |
| a) Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden und Notare (§ 18 GrEStG) .....  | 405   |
| b) Anzeigepflicht der Steuerschuldner gem. § 19 GrEStG.....  | 405   |
| 9. Sonstige Verkehrsteuern .....   | 406   |
| a) Versicherungsteuer.....   | 406   |
| b) Feuerschutzsteuer .....   | 406   |
| c) Rennwett- und Lotteriesteuer .....  | 407   |
| d) Kraftfahrzeugsteuer .....   | 408   |
| 10. Verbrauchsteuern .....   | 408   |
| II. Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern (§ 160 AO); Schmier- und Bestechungsgelder (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG) ..... | 411   |

|   | Seite |
|---|-------|
| 1. Allgemein .....  | 411   |
| 2. Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern.....                                 | 411   |
| a) Inhalt und Zweck des § 160 AO.....   | 411   |
| b) Anwendungsbereich und Verhältnis zu anderen<br>Vorschriften .....                    | 412   |
| c) Benennungsverlangen und Ermessen .....   | 413   |
| d) Benennung des Gläubigers / Empfängers .....  | 414   |
| e) Steuerliche Folgen unterbliebener Empfängerbenennung .                               | 415   |
| 3. Schmier- und Bestechungsgelder (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10<br>ESTG).....               | 416   |
| a) Zweck und Inhalt der Vorschrift .....  | 416   |
| b) Tatbestandsmerkmale.....   | 416   |
| c) Verfahrens- und Beweislastfragen im Besteuerungsver-<br>fahren.....                  | 418   |
| d) Belehrungspflicht der Finanzbehörde im Besteuerungsver-<br>fahren.....               | 419   |
| e) Mitteilungspflichten.....  | 419   |
| 4. Steuerstrafrechtliche Aspekte bei § 160 AO und § 4 Abs. 5<br>Satz 1 Nr. 10 EStG..... | 420   |
| a) Nichtbenennung von Gläubigern und Zahlungsempfän-<br>gern (§ 160 AO).....            | 420   |
| b) Zuwendung von Vorteilen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG) .                            | 422   |
| III. Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO).....                             | 423   |
| 1. Steuervermeidung .....   | 423   |
| 2. Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten .....  | 423   |
| a) Normzweck und Wirkung des § 42 AO .....  | 423   |
| b) Anwendungsbereich .....  | 424   |
| c) Unangemessenheit und Fehlen beachtlicher Gründe.....                                 | 426   |
| d) Umgehungsabsicht .....   | 427   |
| e) Rechtsfolgen .....   | 428   |
| f) Fallgruppen .....  | 428   |
| g) Beweislast .....   | 430   |
| 3. Steuerhinterziehung mittels Steuerumgehung.....                                      | 430   |
| a) Keine Strafbarkeit des Gestaltungsmissbrauchs.....                                   | 430   |
| b) Reichweite des Straftatbestands unter Beachtung des<br>Bestimmtheitsgebots .....     | 431   |
| aa) Rechtsprechung .....  | 431   |
| bb) Literatur .....   | 432   |
| cc) Eigene Meinung.....   | 432   |
| c) Verletzung von Offenlegungspflichten .....   | 436   |
| aa) Rechtsprechung des BGH .....  | 437   |
| bb) Eigene Meinung.....   | 439   |
| d) Fragen des subjektiven Tatbestands.....  | 440   |
| e) Beweisfragen .....   | 441   |
| 4. Einschaltung einer ausländischen Basisgesellschaft.....                              | 441   |

|  | Seite |
|--|-------|
| a) Steuerumgehung mittels Basisgesellschaft.....   | 441   |
| b) Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit einer Basisgesellschaft .....                             | 445   |
| c) Beweislast und Auskünfte des Bundesamts für Finanzen ..   | 446   |
| d) Schadensberechnung .....  | 446   |
| IV. Scheingeschäfte (§ 41 AO) .....  | 447   |
| V. Steuerhinterziehung im Erhebungs- und im Vollstreckungsverfahren .....                            | 449   |
| 1. Tathandlung .....   | 449   |
| 2. Taterfolg .....   | 450   |
| a) Abgrenzung Versuch – Taterfolg .....  | 451   |
| b) Abgrenzung Verkürzung – nicht gerechtfertigter Steuervorteil.....                                 | 451   |
| c) Erfolgszurechnung .....   | 452   |
| d) Schadensbestimmung .....  | 452   |
| L. Rechtsfolgen .....  | 453   |
| I. Strafzweck und Sanktionensystem .....   | 454   |
| 1. Hauptstrafen .....  | 454   |
| a) Freiheitsstrafe .....   | 455   |
| b) Geldstrafe .....  | 457   |
| 2. Nebenstrafen und Nebenfolgen .....  | 459   |
| 3. Verwarnung mit Strafvorbehalt.....  | 462   |
| 4. Gesamtstrafe .....  | 463   |
| II. Strafzumessung .....   | 463   |
| 1. Grundsätze .....  | 463   |
| 2. Strafraumenfindung .....  | 464   |
| a) Besonders schwere Fälle .....   | 465   |
| b) Strafraumenverschiebung zu Gunsten des Täters.....  | 467   |
| 3. Strafzumessung im engeren Sinne .....   | 468   |
| a) Höhe des Hinterziehungsbetrags und Höhe des Steuer Schadens als Strafzumessungsgesichtspunkt..... | 468   |
| b) Strafmilderungsgründe .....   | 472   |
| c) Strafschärfungsgründe .....   | 476   |
| III. Verfahrenskosten.....   | 478   |
| 1. Kosten des Strafverfahrens und notwendige Auslagen .....  | 478   |
| a) Kostenfolgen nach Anklageerhebung .....   | 478   |
| b) Einstellung ohne Anklageerhebung .....  | 479   |
| c) Zeugen .....  | 479   |
| 2. Umfang der Erstattung .....   | 479   |
| 3. Abgrenzung des Steuerstrafverfahrens vom Besteuerungsverfahren.....                               | 480   |
| 4. Verfahren .....   | 480   |
| IV. Ertragsteuerliche Behandlung von Geldstrafen, Geldbußen und Strafverfahrenskosten.....           | 481   |

|   | Seite |
|---|-------|
| V. Steuerrechtliche Nebenfolgen .....   | 483   |
| 1. Steuerliche Festsetzungsverjährung .....   | 483   |
| a) Verjährungsbeginn/Anlaufhemmung .....  | 483   |
| b) Verjährungsdauer .....   | 486   |
| c) Ablaufhemmung .....  | 487   |
| aa) Außenprüfung .....  | 487   |
| bb) Fahndungsprüfung .....  | 488   |
| cc) Hinterzogene und leichtfertig verkürzte Steuern .....                           | 489   |
| dd) Erstattung einer Selbstanzeige .....  | 489   |
| 2. Haftung für hinterzogene Steuerbeträge .....                                     | 489   |
| a) Haftung der Vertreter (§ 69 AO) .....  | 490   |
| b) Haftung des Vertretenen (§ 70 AO) .....  | 491   |
| c) Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers<br>(§ 71 AO) .....         | 492   |
| 3. Hinterziehungszinsen .....   | 493   |
| 4. Sonstige Nebenfolgen .....   | 494   |
| a) Änderung auf Grund Außenprüfung ergangener Steuer-<br>bescheide (§ 173 AO) ..... | 494   |
| b) Stundung und Erlass hinterzogener Steuern (§§ 222, 227<br>AO) .....              | 494   |
| c) Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO; § 69 FGO) .....                            | 495   |
| d) Besondere Aufsichtsmaßnahmen (§ 213 AO) .....                                    | 495   |
| VI. Verwaltungsrechtliche Nebenfolgen .....   | 495   |
| 1. Gewerberechtliche Folgen .....   | 496   |
| 2. Beamtenrechtliche Folgen .....   | 498   |
| 3. Folgen für Angehörige freier Berufe .....  | 501   |
| a) Steuerberater/Rechtsanwälte .....  | 501   |
| b) Ärzte .....  | 502   |
| 4. Folgen für Bankvorstände und Bankengeschäftsleiter .....                         | 503   |
| 5. Ausländerrecht und Pass- bzw. Personalausweisrecht .....                         | 503   |
| a) Ausländerrecht .....   | 503   |
| aa) Ausweisung als Folge von Steuerstraftaten .....                                 | 503   |
| bb) Offenbarung steuerlicher Verhältnisse gegenüber den<br>Ausländerbehörden .....  | 503   |
| b) Pass- und Personalausweisrecht .....   | 504   |
| 6. Sonstige Nebenfolgen .....   | 504   |

### Kapitel III – Besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung

|   |     |
|---|-----|
| A. Die ehemals gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung<br>(§ 370a AO a.F.) .....                     | 506 |
| B. Das Ende des § 370a AO .....   | 507 |
| C. Die aktuelle Regelung des besonders schweren Falls der Steuer-<br>hinterziehung in § 370 Abs. 3 AO ..... | 507 |

|  | Seite      |
|--|------------|
| <b>Kapitel IV – Überblick über die sonstigen Steuerstraftaten</b>  |            |
| <b>A. Hinterziehung von Einfuhrabgaben.....</b>  | <b>509</b> |
| I. Einfuhrabgaben .....  | 509        |
| 1. Gesetzliche Grundlage .....   | 509        |
| 2. Begriff.....  | 511        |
| 3. Einfuhrabgaben im Steuerstrafrecht .....  | 513        |
| a) Einfuhrabgaben als „Steuern“ .....  | 513        |
| b) Erweiterter Geltungsbereich des § 370 AO auf ausländische Einfuhrabgaben.....                           | 513        |
| II. Zölle.....   | 514        |
| 1. Begriff.....  | 514        |
| 2. Gesetzgebungskompetenz .....  | 514        |
| III. Einfuhrumsatzsteuer .....   | 514        |
| 1. Gesetzliche Regelung .....  | 514        |
| 2. Keine Einfuhrumsatzsteuer in der Europäischen Union.....  | 515        |
| 3. Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union .....   | 515        |
| IV. Verbrauchsteuern .....   | 515        |
| V. Strafbarkeit der Hinterziehung von Einfuhrabgaben.....  | 516        |
| 1. Gesetzgebungskompetenz .....  | 516        |
| 2. Täter/Teilnehmer .....  | 517        |
| 3. Tatbestandsmäßiges Verhalten .....  | 518        |
| a) Klassischer Schmuggel.....  | 518        |
| aa) Verstoß gegen die Pflicht, die Waren vor dem Verbringen summarisch anzumelden (Art. 36a – 36c ZK)..... | 519        |
| bb) Verstoß gegen die Beförderungspflicht (Art. 38 Abs. 1 ZK, § 2 ZollVG).....                             | 520        |
| cc) Verstoß gegen die Beschränkung auf Öffnungszeiten (Art. 38 Abs. 1 ZK, § 3 ZollVG).....                 | 520        |
| dd) Verstoß gegen die Gestellungspflicht (Art. 40 ZK, § 8 ZollV).....                                      | 521        |
| b) Schmuggel im Reiseverkehr.....  | 521        |
| c) Intelligenzschmuggel .....  | 523        |
| aa) Unrichtige Angaben zu den Bemessungsgrundlagen..   | 524        |
| (1) Unrichtige Angaben über den Zollwert .....   | 524        |
| (2) Unrichtige Angaben zur Beschaffenheit.....   | 527        |
| bb) Unrichtige Angaben zur Vorzugsbehandlung (Präferenz) .....   | 528        |
| cc) Unrichtige Angaben zur außertariflichen Einfuhrabgabefreiheit .....                                    | 530        |
| dd) Zuwiderhandlungen bei der Inanspruchnahme von Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung .....       | 530        |
| ee) Zuwiderhandlungen im Versandverfahren .....  | 532        |
| d) Schmuggel im Postverkehr .....  | 533        |
| e) Truppenschmuggel .....  | 537        |

|   | Seite |
|---|-------|
| 4. Tatbestandsmäßiger Erfolg.....   | 538   |
| a) Entstehung der Einfuhrzollschuld.....  | 538   |
| b) Verkürzung der Einfuhrzollschuld.....  | 539   |
| c) Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile.....   | 541   |
| 5. Vorsatz.....   | 541   |
| VI. Strafzumessung.....   | 541   |
| VII. Einziehung und Verfall.....  | 543   |
| VIII. Verjährung.....   | 543   |
| 1. Strafrechtliche Verjährung.....  | 543   |
| 2. Festsetzungsverjährung.....  | 543   |
| IX. Nichtverfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten (§ 32 ZollVG; „Schmuggelprivileg“). ..... | 544   |
| 1. Entwicklung des sog. „Schmuggelprivilegs“.....   | 544   |
| 2. Rechtsnatur des § 32 ZollVG.....   | 544   |
| 3. Tatbestandsmerkmale.....   | 545   |
| a) Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten.....   | 545   |
| aa) Hinterziehung von Einfuhrabgaben.....   | 545   |
| bb) Hinterziehung von Verbrauchsteuern.....   | 545   |
| cc) Schwerer Schmuggel (§ 373 AO).....  | 545   |
| dd) Bannbruch (§ 372 AO).....   | 545   |
| ee) Steuerordnungswidrigkeiten.....   | 546   |
| ff) Zusammentreffen mit Nicht-Steuerstraftaten und Nicht-Steuerordnungswidrigkeiten.....                          | 546   |
| b) Grenzüberschreitender Reiseverkehr.....  | 546   |
| c) Kein Zusammenhang mit der Zollbehandlung.....  | 547   |
| d) Ware weder zum Handel noch zur gewerblichen Verwendung bestimmt.....   | 547   |
| e) Grenze in Höhe von 130 €.....  | 548   |
| f) Ausschließungsgründe gem. § 32 Abs. 2 ZollVG.....  | 548   |
| aa) Kein Verheimlichen oder Verstecken an schwer zugänglichen Stellen.....  | 548   |
| bb) Kein Wiederholungstäter.....  | 549   |
| cc) Auswirkungen auf Teilnehmer.....  | 550   |
| 4. Verfahrenshindernis und Zuschlag als Rechtsfolgen des § 32 ZollVG.....   | 550   |
| 5. Rechtsnatur des Zuschlags und Verfahrensweg bei dessen Erhebung.....   | 550   |
| X. Straffreiheit durch Rücktritt vom Versuch oder durch Selbstanzeige.....  | 551   |
| 1. Rücktritt vom Versuch.....   | 551   |
| 2. Selbstanzeige.....   | 552   |
| XI. Zuständigkeit bei Hinterziehung von Einfuhrabgaben.....   | 552   |
| B. Bannbruch (§ 372 AO).....  | 553   |
| I. Tatbestand.....  | 553   |
| 1. Objekte des Bannbruchs.....  | 553   |

|   | Seite |
|---|-------|
| 2. Verstoß gegen Verbringungsverbote.....                                       | 553   |
| a) Geschützte Rechtsgüter.....  | 553   |
| b) Verbringungsverbote.....   | 554   |
| c) Ein-, Aus- und Durchfuhr.....  | 555   |
| d) Banngebiet.....  | 555   |
| 3. Vorsatz.....   | 556   |
| 4. Subsidiarität der Strafandrohung.....  | 556   |
| II. Versuch und Vollendung der Tat.....   | 558   |
| 1. Vollendung.....  | 558   |
| 2. Versuch.....   | 558   |
| III. Beteiligung.....   | 559   |
| 1. Täter.....   | 559   |
| 2. Mittäterschaft und Beihilfe.....   | 559   |
| IV. Keine Selbstanzeige.....  | 559   |
| C. Gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel (§ 373 AO).....      | 560   |
| I. Zweck und Anwendungsbereich.....   | 560   |
| 1. Qualifikationstatbestand.....  | 560   |
| 2. Bannbruch als Grundtatbestand.....   | 560   |
| 3. Hinterziehung von Ein- und Ausfuhrabgaben als Grundtatbestand.....           | 561   |
| 4. Verbrauchsteuern.....  | 561   |
| 5. Ausfuhrerstattungen.....   | 561   |
| II. Tatbestandsvoraussetzungen.....   | 561   |
| 1. Gewerbsmäßiger Schmuggel.....  | 561   |
| 2. Gewaltsamer Schmuggel mit Schusswaffen.....                                  | 562   |
| 3. Gewaltsamer Schmuggel mit Waffen oder sonstigen Werkzeugen oder Mitteln..... | 562   |
| 4. Bandenmäßiger Schmuggel.....   | 563   |
| 5. Vorsatz.....   | 564   |
| III. Täterschaft und Teilnahme.....   | 564   |
| IV. Versuch.....  | 564   |
| V. Strafraumen und -zumessung.....  | 564   |
| VI. Strafbarkeitshindernis.....   | 565   |
| 1. Schmuggelprivileg.....   | 565   |
| 2. Strafbefreiende Selbstanzeige.....   | 565   |
| 3. Verjährung.....  | 565   |
| D. Steuerhehlerei (§ 374 AO).....   | 565   |
| I. Anwendungsbereich und Zweck.....   | 565   |
| II. Täter.....  | 566   |
| III. Gegenstand der Steuerhehlerei.....   | 566   |
| IV. Vortat der Steuerhehlerei.....  | 566   |
| 1. Arten der Vortat.....  | 566   |
| 2. Strafbarkeit der Vortat.....   | 567   |

|   | Seite |
|---|-------|
| V. Tatbestandliches Handeln .....                                     | 567   |
| 1. Sich oder einem Dritten verschaffen .....                          | 567   |
| 2. Absetzen .....   | 568   |
| 3. Absatzhilfe .....  | 568   |
| VI. Vorsatz .....   | 568   |
| VII. Strafrahmen .....  | 569   |
| VIII. Besonderheit beim Schwarzhandel mit Zigaretten (§ 37 TabStG) .. | 569   |
| 1. Zweck der Regelung .....   | 569   |
| 2. Tatbestandsvoraussetzungen .....                                   | 569   |
| 3. Bußgeldrahmen .....  | 570   |
| 4. Verfahren .....  | 570   |
| IX. Keine Selbstanzeige .....   | 570   |
| X. Haftung .....  | 570   |
| E. Wertzeichenfälschung (§§ 148, 149 StGB) .....                      | 571   |
| I. Anwendungsbereich .....  | 571   |
| II. Tatbestandsmäßigkeit, Strafrahmen, Strafaufhebungsgrund .....     | 571   |
| III. Keine Selbstanzeige, jedoch Strafaufhebungsgrund .....           | 572   |
| F. Begünstigung (§ 257 StGB) .....                                    | 572   |
| I. Anwendungsbereich und Zweck .....                                  | 572   |
| II. Vortat .....  | 573   |
| III. Vorsatz .....  | 573   |
| IV. Strafrahmen .....   | 573   |
| V. Keine Selbstanzeige .....  | 574   |

### Kapitel V – Selbstanzeige (§ 371 AO)

|   |     |
|---|-----|
| A. Überblick .....  | 575 |
| I. Zweck und Struktur der Selbstanzeige .....   | 575 |
| 1. Zweck der Selbstanzeige .....  | 575 |
| 2. Verfassungsmäßigkeit der Selbstanzeige .....   | 577 |
| 3. Wirksamkeitsvoraussetzungen .....  | 578 |
| a) Positiv .....  | 578 |
| b) Negativ .....  | 578 |
| c) „In dubio pro reo“ .....   | 578 |
| d) Feststellung von Amts wegen .....  | 579 |
| e) Interpretationsspielraum der Verfolgungsbehörden .....                                   | 579 |
| 4. Verhältnis zu § 24 StGB (Rücktritt vom Versuch) .....                                    | 579 |
| II. Anzeige ohne Selbstanzeigevoraussetzungen (§§ 149, 153 AO) .....                        | 579 |
| 1. Berichtigung nach § 153 AO .....   | 579 |
| a) Anwendungsbereich .....  | 579 |
| b) Wegfall der Berichtigungspflicht im Falle eines Sperrgrundes nach § 371 Abs. 2 AO? ..... | 579 |
| c) § 153 AO im Spannungsverhältnis zu § 371 AO .....  | 580 |
| 2. Erklärungspflicht nach § 149 AO .....  | 581 |

|   | Seite |
|---|-------|
| 3. Unterlassene Steuererklärung/zu niedriger Schätzungsbe-<br>scheid/unterlassene Berichtigung .....                  | 581   |
| III. Fremdanzeige (§ 371 Abs. 4 AO) .....   | 582   |
| 1. Verfahrenshindernis .....  | 582   |
| 2. Straf- oder bußgeldrechtliche Nebenfolgen .....  | 583   |
| 3. Begünstigter Personenkreis .....   | 583   |
| 4. Umgehung der Sperrwirkung für den Straftäter trotz erschie-<br>nenen Amtsträgers oder trotz Tatentdeckung.....     | 584   |
| 5. Regelungslücken.....   | 585   |
| a) Vermögenslosigkeit .....   | 585   |
| b) „Berichtigung“ durch Erklärungsabgabe nach § 149 AO ..   | 585   |
| 6. Rückzahlung durch das Finanzamt im Falle der Insolvenz des<br>Beschuldigten nach Anfechtung (§§ 129 ff. InsO)..... | 585   |
| B. Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung (§§ 370, 371 AO).....  | 586   |
| I. Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) .....  | 589   |
| II. Berichtigung und Nacherklärung (§ 371 Abs. 1 AO).....   | 589   |
| 1. Keine Verpflichtung zur Selbstanzeige – Konflikt mit der<br>Berichtigungspflicht nach § 153 AO .....               | 589   |
| 2. Mögliche Anzeigerstatter, Vertreter .....  | 589   |
| a) Täter und Teilnehmer .....   | 589   |
| b) Vertreter.....   | 589   |
| aa) Gesetzliche/satzungsmäßige/bevollmächtigte<br>Vertreter.....  | 589   |
| bb) Verdeckte Stellvertretung .....   | 589   |
| cc) Mehrfachverteidigung durch Berater.....   | 590   |
| dd) Vertreter ohne Vertretungsmacht .....   | 590   |
| 3. Form und Inhalt.....   | 590   |
| a) Form .....   | 590   |
| b) Inhalt .....   | 590   |
| aa) Grundsätzliche Erwägungen .....   | 590   |
| bb) Steuerartbezogene Begrenzung.....   | 591   |
| cc) Zeitliche Erstreckung .....   | 591   |
| dd) Noch ausreichender Inhalt .....   | 592   |
| ee) Unzureichender Inhalt.....  | 594   |
| ff) Zweifel über den Verkürzungsumfang (Schätzung) ...  | 594   |
| 4. Teil- und Stufen-Selbstanzeige .....   | 594   |
| a) Teilselbstanzeige .....  | 594   |
| aa) Abschaffung der Teilselbstanzeige .....   | 595   |
| bb) Geringfügigkeitstoleranz .....  | 595   |
| cc) Undolose Teilselbstanzeige.....   | 597   |
| dd) Korrektur einer Teilselbstanzeige.....  | 597   |
| ee) Beteiligung an Taten Dritter.....   | 598   |
| ff) Übergangsregelung .....   | 598   |
| (1) Rechtslage für bis zum 28.4.2011 eingegangene<br>Teilselbstanzeigen .....   | 598   |

|  | Seite |
|--|-------|
| (2) Rechtslage für zwischen dem 29.4.2011 und dem 2.5.2011 eingegangene Teilselbstanzeigen               | 599   |
| gg) Strafrechtliche Auswirkungen einer Teilselbstanzeige   | 599   |
| hh) Regelungsbedürfnis für die strafrechtliche Bewertung der Korrektur von Voranmeldungen.....           | 600   |
| ii) Verspätete Voranmeldungen .....  | 601   |
| b) Stufen-Selbstanzeige .....  | 602   |
| c) Beratungsempfehlung.....  | 602   |
| 5. Adressat .....  | 603   |
| a) Finanzbehörde .....   | 603   |
| b) Unzuständige Finanzbehörde .....  | 603   |
| c) Außenprüfer/Steuerfahndungsbeamter .....  | 604   |
| d) Andere Behörden.....  | 604   |
| 6. Zeitpunkt des Zugangs.....  | 605   |
| 7. Nachweis der Selbstanzeige.....   | 605   |
| 8. Behandlung der Selbstanzeige durch das Finanzamt .....  | 606   |
| III. Widerruf der Selbstanzeige .....  | 606   |
| IV. Ausschlussgründe nach § 371 Abs. 2 AO .....  | 607   |
| 1. Bedeutung der Ausschlussgründe.....   | 607   |
| 2. Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO).....                            | 607   |
| a) Umfang der Sperrwirkung.....  | 608   |
| aa) Begrenzung durch die Prüfungsanordnung.....  | 610   |
| bb) Erweiterung der Prüfungsanordnung .....  | 610   |
| cc) Nichtige Prüfungsanordnung .....   | 610   |
| dd) Aufgehobene/als rechtswidrig festgestellte Prüfungsanordnung .....                                   | 610   |
| ee) Einzelfragen zum Umfang der Prüfungsanordnung....  | 611   |
| ff) Permanente Prüfung bei Großbetrieben .....   | 611   |
| gg) Betriebsnahe Veranlagung .....   | 611   |
| hh) Nachschau .....  | 611   |
| ii) Auswirkungen der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung auf Betriebsangehörige.....                     | 612   |
| jj) Ausgeschiedene Betriebsangehörige.....   | 612   |
| kk) Mitarbeiter von Banken als Gehilfen bei der Steuerhinterziehung .....                                | 612   |
| b) Bekanntgabe.....  | 612   |
| aa) Bekanntgabe gegenüber dem Täter oder seinem Vertreter.....   | 612   |
| bb) Zweifel über den Zugang der Prüfungsanordnung ....   | 613   |
| c) Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit .....   | 614   |
| 3. Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO)..... | 615   |
| a) Einleitung und ihre Bekanntgabe.....  | 615   |
| aa) Anfangsverdacht .....  | 615   |

|   | Seite |
|---|-------|
| bb) Verfahrenseinleitung auf Grund bloßer Vermutung ...               | 615   |
| cc) Ziel, Durchführung und Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung ..... | 616   |
| dd) Zeitpunkt der Bekanntgabe .....                                   | 617   |
| ee) Empfangsvertreter bei Bekanntgabe .....                           | 617   |
| ff) Befugnis zur Einleitung .....                                     | 618   |
| b) Sperrwirkung .....   | 618   |
| aa) Personell .....   | 618   |
| bb) Sachlich .....  | 619   |
| 4. Erscheinen eines Amtsträgers (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO)     | 619   |
| a) Amtsträger .....   | 619   |
| b) Erscheinen .....   | 619   |
| c) Zur Prüfung/Ermittlung .....                                       | 620   |
| d) Zur steuerlichen Prüfung .....                                     | 620   |
| e) Umgehung der Sperrwirkung durch Fremdanzeige .....                 | 621   |
| 5. Entdeckung der Tat (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO) .....                   | 621   |
| a) Tatbegriff .....   | 621   |
| b) Entdeckung .....   | 621   |
| aa) Grundsätze .....  | 621   |
| bb) Unterlassene Umsatzsteuervoranmeldung .....                       | 623   |
| cc) Mehrere Beteiligte .....  | 623   |
| dd) Kontrollmitteilungen .....  | 623   |
| ee) Grenzkontrollmitteilungen .....                                   | 624   |
| ff) Ankauf eines Datenträgers .....                                   | 624   |
| gg) Tatentdeckung durch „Finanzkontrolle Schwarzarbeit“ .....         | 625   |
| hh) Vorbereitungshandlungen .....                                     | 625   |
| c) Tatentdeckung infolge rechtswidriger Ermittlungsmaßnahmen .....    | 625   |
| aa) Überblick .....   | 625   |
| bb) Verwertungsverbote und Selbstanzeige .....                        | 626   |
| (1) Selbstanzeigeunterlagen beim Verteidiger (§ 148 StPO) .....       | 626   |
| (2) Beratungshinweis .....  | 626   |
| d) Tatentdecker .....   | 627   |
| aa) Finanz- und Strafverfolgungsbehörden .....                        | 627   |
| bb) Andere Behörden .....   | 627   |
| cc) Dritte .....  | 627   |
| e) Kenntnis des Täters von der Tatentdeckung .....                    | 628   |
| aa) Positive Kenntnis .....   | 628   |
| bb) „Rechnenmüssen“ mit Tatentdeckung .....                           | 628   |
| cc) Irrige Annahme der Tatentdeckung .....                            | 628   |
| dd) Zweifel an der Tatentdeckung .....                                | 628   |
| f) Umgehung der Sperrwirkung durch Fremdanzeige? .....                | 628   |

|   | Seite |
|---|-------|
| 6. § 398a AO bei Steuerverkürzung/Steuervorteil von mehr als 50 000 € je Tat (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO)..... | 628   |
| a) Tatbestandsvoraussetzungen .....   | 629   |
| aa) Selbstanzeige von Hinterziehungsbeträgen über 50 000 €.....   | 629   |
| bb) Fristgemäße Nachentrichtung hinterzogener Beträge ..  | 630   |
| cc) Zahlung eines zusätzlichen Geldbetrages .....   | 630   |
| b) Rechtsfolgen .....   | 631   |
| c) Erstreckung des § 398a AO auf Teilnehmer .....   | 631   |
| d) Bemessung des Zuschlags bei mehreren Tätern/Teilnehmern .....  | 632   |
| e) Rechtsschutz .....   | 632   |
| f) Verhältnis zu § 153a StPO .....  | 632   |
| g) Steuerliche Absetzbarkeit des Zuschlags .....  | 633   |
| V. Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit.....   | 633   |
| VI. Nachentrichtung verkürzter Steuern (§ 371 Abs. 3 AO).....   | 634   |
| 1. Vorbemerkung .....   | 634   |
| 2. Entrichtungsschuldner .....  | 634   |
| a) Gesellschafter-Geschäftsführer.....  | 635   |
| b) Angestellter Geschäftsführer .....   | 635   |
| c) Ungetreuer Angestellter .....  | 635   |
| d) Ehepartner .....   | 636   |
| 3. Umfang der Entrichtungsschuld.....   | 636   |
| a) Steuern/Steuerliche Nebenleistungen.....   | 636   |
| b) Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO).....  | 636   |
| c) Steuerverkürzung auf Zeit.....   | 637   |
| d) Mittellosigkeit ab Tatzeit .....   | 637   |
| e) Mehrere Unrichtigkeiten bei unterschiedlichen Schuldformen .....                                       | 637   |
| f) Nebentäter .....   | 638   |
| g) Ehegatten .....  | 639   |
| 4. Art der Nachentrichtung .....  | 639   |
| a) Grundsätze.....  | 639   |
| b) Zahlung .....  | 639   |
| c) Lastschriftverfahren .....   | 639   |
| d) Aufrechnung .....  | 640   |
| e) Fehlende Zahlungsbestimmung.....   | 640   |
| f) Zahlung durch Dritte.....  | 640   |
| 5. Zahlungsfrist .....  | 641   |
| a) Zuständigkeit zur Fristsetzung .....   | 641   |
| b) Frist .....  | 641   |
| c) Überprüfung der Frist .....  | 642   |
| VII. Wirkung der Selbstanzeige .....  | 642   |
| 1. Anzeigerstatter .....  | 642   |

|   | Seite      |
|---|------------|
| a) Persönlicher Strafaufhebungsgrund .....  | 642        |
| b) Strafrechtliche Nebenfolgen.....   | 643        |
| c) Subsidiäre Ordnungswidrigkeiten .....  | 643        |
| d) Andere Straftaten.....   | 643        |
| aa) Strafbar.....   | 643        |
| bb) Steuergeheimnis (§§ 30, 31a AO).....  | 643        |
| cc) Verwendungsverbot (§ 393 Abs. 2 AO).....  | 644        |
| dd) Verfolgungszuständigkeit des Finanzamts.....  | 645        |
| ee) Beihilfe (§ 27 StGB) oder Begünstigung (§ 257 StGB) ..  | 645        |
| e) Sonstige Folgen.....   | 646        |
| aa) Strafprozessuale Ermittlungen, steuerliche Pflichten,<br>Außenprüfung, Festsetzungsfrist, Hinterziehung-<br>zinsen..... | 646        |
| bb) Disziplinarrechtliche Ahndung/Kündigung.....  | 646        |
| cc) Berufs- und gewerberechtliche Folgen.....   | 647        |
| dd) Festsetzungsverjährung: Ablaufhemmung für<br>Auswertung der Selbstanzeige innerhalb eines Jahres                        | 647        |
| ee) Widerruf der Bewährung .....  | 648        |
| 2. Dritte.....  | 648        |
| 3. „Verunglückte“ Selbstanzeige .....   | 649        |
| 4. Rückzahlung durch das Finanzamt im Falle der Insolvenz des<br>Beschuldigten nach Anfechtung (§§ 129 ff. InsO).....       | 649        |
| 5. Beleganforderung durch Steuerfahndung trotz anerkannter<br>Selbstanzeige .....   | 650        |
| <b>C. Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung (§§ 371, 378 AO)</b>  | <b>650</b> |
| <b>I. Definitionsmerkmale der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378<br/>AO).....</b>                                       | <b>650</b> |
| <b>II. Abweichungen gegenüber der Selbstanzeige bei der vorsätzlichen<br/>Steuerhinterziehung .....</b>                     | <b>651</b> |
| 1. Verpflichtung zur Selbstanzeige.....   | 651        |
| a) Berichtigung nach § 153 AO .....   | 651        |
| aa) Grundsätze/Bestandskraft des Steuerbescheids/<br>§ 173 Abs. 2 AO .....  | 651        |
| bb) Änderung der Rechtsprechung nach Erklärungsab-<br>gabe .....  | 651        |
| cc) Objektiver Beurteilungsmaßstab für Fehler.....  | 652        |
| dd) Fehler des Finanzamts .....   | 652        |
| b) Erklärungsabgabe nach § 149 AO .....   | 652        |
| 2. Anzeigerstattung durch Dritte ohne Vollmacht.....  | 652        |
| 3. Ausschlussgrund .....  | 652        |
| 4. Inhalt der Selbstanzeige .....   | 653        |
| a) Grundsätze.....  | 653        |
| b) Selbstanzeige unter gleichzeitiger Anerkennung des<br>Betriebsprüfungsberichts .....                                     | 653        |
| c) Selbstanzeige allein durch Übergabe kompletter Unter-<br>lagen.....  | 653        |

|   | Seite |
|---|-------|
| 5. Teilselbstanzeige .....  | 653   |
| III. Steuerliche Folgen .....   | 654   |
| D. Selbstanzeigemöglichkeit für andere Tatbestände .....                                  | 654   |
| I. Verweisung .....   | 654   |
| II. Analogie für subsidiäre Ordnungswidrigkeiten .....                                    | 654   |
| E. Straf- und bußgeldrechtliche Folgen pflichtwidrig unterlassener (Selbst-)Anzeige ..... | 655   |
| I. Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) ...                      | 655   |
| II. Unterlassung wegen Irrtums .....  | 656   |
| III. Anzeige der Unterlassungstat .....   | 656   |
| F. Gebühren .....   | 656   |
| I. Berichtigungs- oder Nacherklärung .....  | 656   |
| II. Ausschlussgründe .....  | 656   |
| III. Nachentrichtung verkürzter Steuern .....   | 657   |

## ZWEITER TEIL – STEUERORDNUNGSWIDRIGKEITEN

### Kapitel I – Grundsätze des Ordnungswidrigkeitenrechts

|  |     |
|--|-----|
| A. Begriff der Ordnungswidrigkeit .....  | 659 |
| B. Geltung des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten .....                            | 659 |
| I. Vorwerfbarkeit .....  | 660 |
| II. Vorsatz – Fahrlässigkeit .....   | 660 |
| III. Versuch .....   | 661 |
| IV. Tatbeteiligte .....  | 661 |
| V. Geldbuße .....  | 661 |
| VI. Wirtschaftlicher Vorteil .....   | 663 |
| VII. Konkurrenzen .....  | 664 |
| VIII. Zusammentreffen von Ordnungswidrigkeit und Straftat .....                    | 664 |
| IX. Verjährung .....   | 665 |
| X. Geldbuße gegen juristische Personen und Personenvereinigungen (§ 30 OWiG) ..... | 666 |
| XI. Verletzung der Aufsichtspflicht (§ 130 OWiG) .....                             | 668 |

### Kapitel II – Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO)

|   |     |
|---|-----|
| A. Bedeutung und Rechtsgut .....                      | 671 |
| B. Der objektive Tatbestand des § 378 AO .....        | 671 |
| I. Täterkreis .....                                   | 672 |
| II. Tathandlung – Taterfolg – Kausalität .....        | 673 |
| 1. Steuerverkürzung durch aktives Handeln .....       | 673 |
| 2. Steuerverkürzung durch Unterlassen .....           | 674 |
| C. Der subjektive Tatbestand – Leichtfertigkeit ..... | 675 |
| D. Rechtswidrigkeitszusammenhang .....                | 679 |

|   | Seite |
|---|-------|
| E. Geldbuße.....  | 680   |
| F. Bußgeldbefreiende Selbstanzeige (§ 378 Abs. 3 AO).....   | 680   |
| G. Verhältnis des § 378 AO zu anderen Straf- und Bußgeldtatbeständen.....                                 | 683   |
| <br><b>Kapitel III – Steuergefährdungstatbestände (§§ 379 bis 382 AO)</b>                                 |       |
| A. Rechtsnatur.....   | 685   |
| B. Steuergefährdung (§ 379 AO).....   | 686   |
| I. Ausstellen unrichtiger Belege.....   | 686   |
| II. In-Verkehr-Bringen von Belegen.....   | 688   |
| III. Fehlerhafte Buchungen oder Aufzeichnungen.....   | 688   |
| IV. Ausländische Einfuhr- und Ausfuhrabgaben.....   | 690   |
| V. Verletzung der Meldepflicht bei Auslandsbeziehungen.....   | 691   |
| VI. Aufzeichnung des Warenausgangs.....   | 691   |
| VII. Verletzung der Kontenwahrheit.....   | 692   |
| VIII. Zuwiderhandlung gegen eine Auflage.....   | 693   |
| IX. Geldbuße.....   | 694   |
| X. Selbstanzeige.....   | 694   |
| C. Gefährdung der Abzugsteuern (§ 380 AO).....  | 695   |
| D. Verbrauchsteuergefährdung (§ 381 AO).....  | 697   |
| E. Gefährdung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben (§ 382 AO).....   | 697   |
| F. Unzulässiger Erwerb von Steuererstattungs- und Vergütungsansprüchen (§ 383 AO).....                    | 698   |
| G. Zweckwidrige Verwendung des Identifikationsmerkmals nach § 139a AO (§ 383a AO).....                    | 700   |
| H. Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§ 26b UStG).....  | 700   |
| I. Überwachung des grenzüberschreitenden Bargeldverkehrs (§ 1 Abs. 3a, §§ 12a bis 12c, § 31a ZollVG)..... | 702   |
| I. Regelungen im Zollverwaltungsgesetz.....   | 702   |
| 1. Rechtspolitischer Hintergrund.....   | 702   |
| 2. Verstoß gegen Anzeigepflicht.....  | 702   |
| II. Geldbuße.....   | 704   |
| III. Verjährung.....  | 704   |
| IV. Zuständige Behörde.....   | 704   |
| V. Sicherstellung.....  | 704   |
| VI. Mitteilungen.....   | 705   |

**DRITTER TEIL – STEUERSTRAF- UND BUßGELDRECHTLICHE VERANTWORTUNG DES STEUERLICHEN BERATERS**

**Kapitel I – Typische Risiken und Gefahrenquellen für den Berater**

|  |     |
|--|-----|
| A. Steuerberatung – eine gefahrgeneigte Tätigkeit..... | 707 |
|--|-----|

|  | Seite |
|--|-------|
| B. Keine Sondertatbestände für den Berater – auch der Berater ist Normadressat der §§ 370 ff. AO ..... | 708   |
| C. Typische Gefahrenquellen für den Berater bei einer Hinterziehung durch seinen Mandanten .....       | 708   |
| I. Pflicht zur Berichtigung der Erklärung bei Tatentdeckung? .....                                     | 709   |
| II. Hinweispflicht des Beraters auf abweichende Rechtsauffassungen .....                               | 711   |
| III. Pflicht zur Verschwiegenheit (§ 203 StGB).....  | 713   |
| IV. Mandatsbeendigung oder Sicherung des Mandats?.....   | 715   |

## **Kapitel II – Strafrechtliche Verantwortung**

|  |     |
|--|-----|
| A. Tatbestandsmäßiges Verhalten .....                  | 717 |
| B. Täterschaft .....                                   | 718 |
| C. Mittelbare Täterschaft .....                        | 719 |
| D. Mittäterschaft .....                                | 720 |
| E. Beihilfe .....                                      | 721 |
| I. Voraussetzungen .....                               | 722 |
| II. Anlässe für den Beihilfeverdacht .....             | 725 |
| III. Nachweis der Beihilfe .....                       | 726 |
| IV. Einzelfälle.....                                   | 727 |
| 1. Steuererklärungen: Mitwirkung bzw. Erstellung ..... | 727 |
| 2. Bilanzerstellung .....                              | 728 |
| 3. Buchführung .....                                   | 729 |
| F. Begünstigung und Strafvereitelung .....             | 730 |
| G. Folgerungen für die Praxis .....                    | 732 |

## **Kapitel III – Bußgeldrechtliche Verantwortung**

|  |     |
|--|-----|
| A. Anwendbarkeit des § 378 AO auf den Steuerberater .....  | 735 |
| B. Objektive Tatbestandsvoraussetzungen .....  | 736 |
| I. Unvollständige oder unrichtige Angaben (§ 378 Abs. 1 i.V.m. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) .....            | 737 |
| II. Steuerverkürzen durch pflichtwidriges Unterlassen (§ 378 Abs. 1 i.V.m. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)..... | 738 |
| C. Subjektiver Tatbestand – Leichtfertigkeit .....   | 738 |
| D. Verfahren.....  | 740 |

## **Kapitel IV – Zivilrechtliche Risiken**

|   |     |
|---|-----|
| A. Schadensersatzansprüche .....  | 741 |
| I. Vertragliche Ansprüche .....   | 741 |
| II. Deliktische Ansprüche.....  | 741 |
| 1. § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 370 Abs. 1 AO (Steuerhinterziehung) .....                        | 742 |
| 2. § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 266a StGB (Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt)..... | 742 |

|   | Seite |
|---|-------|
| 3. § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 15 InsO (Verstoß gegen die Insolvenzantragspflicht) .....                            | 742   |
| III. Zivilrechtliche Haftung für fehlerhafte Selbstanzeigeberatung.....   | 743   |
| IV. Schadensersatzpflicht des Steuerberaters bei gegen den Mandanten verhängten Geldbußen oder Geldstrafen.....   | 745   |
| B. Verjährung von Schadensersatzansprüchen.....   | 745   |
| I. Rechtscharakter der Verjährung .....   | 745   |
| II. Beginn der Verjährung .....   | 746   |
| III. Anspruchsentstehung .....  | 746   |
| IV. Kenntnis der Pflichtverletzung und des Schadens .....   | 747   |
| V. Verjährungsablauf .....  | 748   |
| <b>Kapitel V – Haftungsrisiken nach der Abgabenordnung</b>  |       |
| A. Allgemeines.....   | 749   |
| B. Voraussetzungen einer Haftungsanspruchnahme .....  | 749   |
| I. Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei.....   | 749   |
| II. Täter oder Teilnehmer als haftende Personen.....  | 750   |
| III. Feststellungslast.....   | 750   |
| C. Umfang der Haftung.....  | 751   |
| D. Geltendmachung der Haftung.....  | 752   |
| <b>Kapitel VI – Berufsrechtliche Konsequenzen</b>   |       |
| A. Einleitung und Ablauf eines berufsrechtlichen Verfahrens.....  | 753   |
| B. Mögliche berufsrechtliche Ahndungen.....   | 754   |
| <b>VIERTER TEIL – VERTEIDIGUNG IM STEUERSTRAFVERFAHREN</b>  |       |
| <b>Kapitel I – Grundlagen des Steuerstrafverfahrens</b>   |       |
| A. Abschnitte des Strafverfahrens .....   | 757   |
| I. Ermittlungsverfahren .....   | 757   |
| II. Gerichtliches Verfahren .....   | 759   |
| 1. Gerichtliches Zwischenverfahren (§§ 199 f. StPO) .....   | 759   |
| 2. Gerichtliches Hauptverfahren .....   | 759   |
| III. Strafrechtliches Vollstreckungsverfahren .....   | 760   |
| B. Rechtsgrundlagen .....   | 760   |
| I. Gesetze .....  | 760   |
| II. Einheitlich geltende Verwaltungsanweisungen .....   | 761   |
| C. Sachlicher Anwendungsbereich des Steuerstrafverfahrens – Abgrenzung zum allgemeinen Strafverfahrensrecht ..... | 762   |
| I. Steuerstraftaten .....   | 763   |
| II. Gesetzlich gleichgestellte Straftaten .....   | 763   |
| III. Vorspiegelungstaten (§ 385 Abs. 2 AO) .....  | 763   |

|   | Seite |
|---|-------|
| IV. Zusammentreffen von Steuerstraftaten und ihnen verfahrensmäßig gleichgestellten Straftaten mit anderen, allgemeinen Straftaten..... | 764   |
| 1. Tateinheit mit anderen Delikten.....   | 764   |
| 2. Tateinheit mit Kirchensteuerhinterziehung und anderen Abgabevergehen.....  | 766   |
| 3. Tatmehrheit .....  | 766   |
| D. Allgemeine Prinzipien des Strafverfahrensrechts.....   | 767   |
| I. Einleitung.....  | 767   |
| II. Offizialprinzip .....   | 768   |
| III. Akkusationsprinzip .....   | 769   |
| IV. Legalitätsprinzip .....   | 769   |
| V. Grundsatz des rechtlichen Gehörs.....  | 772   |
| VI. Prinzip eines fairen rechtsstaatlichen Verfahrens .....   | 775   |
| 1. Waffen-/Chancengleichheit.....   | 776   |
| 2. Prozessuale Fürsorgepflicht.....   | 776   |
| 3. Beschleunigungsgebot .....   | 777   |
| 4. Unschuldsvermutung und Verhältnismäßigkeitsprinzip.....  | 779   |
| <b>Kapitel II – Steuerberater und Verteidiger im Steuerstrafverfahren</b>   |       |
| A. Steuerberater und strafrechtliche Verstrickung seines Mandanten .....  | 780   |
| I. Beratungsbedürftigkeit und Beratungswürdigkeit eines Verdächtigen.....   | 780   |
| II. Sicherung der Rechte des Mandanten .....  | 780   |
| B. Steuerberater als Verteidiger – zur Verteidigung im Steuerstrafverfahren zugelassene Personen .....                                  | 781   |
| I. Alleinverteidigung .....   | 781   |
| II. Gemeinschaftliche Verteidigung.....   | 783   |
| C. Auftrag und Stellung des Verteidigers.....   | 783   |
| I. Verteidiger als Organ der Rechtspflege.....  | 784   |
| II. Wahrheits- und Verschwiegenheitspflicht .....   | 785   |
| III. Verteidigung und die Gefahr der Strafvereitelung.....  | 786   |
| D. Wahl und Bestellung des Verteidigers .....   | 787   |
| I. Gewählter Verteidiger .....  | 787   |
| II. Besteller Verteidiger (Pflichtverteidiger) .....  | 787   |
| III. Beschränkung der Zahl der Wahlverteidiger (§ 137 Abs. 1 Satz 2 StPO).....  | 788   |
| E. Rechte des Verteidigers .....  | 788   |
| I. Anwesenheitsrechte des Verteidigers .....  | 789   |
| 1. Anwesenheitsrecht bei richterlichen Ermittlungshandlungen..  | 789   |
| 2. Anwesenheitsrechte bei Ermittlungshandlungen der Staatsanwaltschaft oder Finanzbehörde.....  | 789   |
| 3. Anwesenheitsrecht bei Ermittlungshandlungen der Steuerfahndung .....   | 789   |

|   | Seite |
|---|-------|
| II. Recht auf Akteneinsicht .....   | 791   |
| 1. Grundsatz .....  | 791   |
| 2. Zeitpunkt der Akteneinsicht .....  | 792   |
| 3. Umfang der Akteneinsicht .....   | 792   |
| 4. Rechtsschutz .....   | 794   |
| III. Verkehrsrecht .....  | 794   |
| IV. Recht auf eigene Ermittlungen .....   | 794   |
| F. Ausschluss des Verteidigers .....  | 795   |
| I. Ausschließung nach den §§ 138a ff. StPO .....                                    | 795   |
| 1. Ausschließungsgründe .....   | 795   |
| 2. Ausschlussverfahren (§§ 138c f. StPO) .....                                      | 797   |
| II. Verbot der Verteidigung mehrerer Beschuldigter durch einen<br>Verteidiger ..... | 797   |
| III. Zeugenstellung des Verteidigers .....  | 798   |
| G. Verteidigerhonorar und Geldwäscherisiken .....                                   | 798   |
| I. Der Tatbestand des § 261 Abs. 1 StGB .....                                       | 799   |
| 1. Tatobjekt .....  | 799   |
| 2. Herrühren .....  | 799   |
| 3. Besonderheiten bei Steuerhinterziehung .....                                     | 800   |
| 4. Tathandlungen des § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB .....                                 | 801   |
| 5. Tathandlungen des § 261 Abs. 2 StGB .....  | 801   |
| 6. Strafflosigkeit gem. § 261 Abs. 6 StGB .....                                     | 801   |
| II. Risiken bei der Annahme von (Verteidiger-)Honorar .....                         | 802   |
| 1. Die Entscheidung des BGH vom 4.7.2001 .....                                      | 802   |
| 2. Das Urteil des BVerfG vom 30.3.2004 .....  | 804   |
| 3. Ergebnis .....   | 804   |
| III. Pflichten des Beraters bei der Bekämpfung der Geldwäsche .....                 | 805   |
| 1. Rechtslage .....   | 805   |
| 2. Pflichten .....  | 806   |
| a) Verpflichteter Personenkreis .....   | 806   |
| b) Allgemeine Sorgfaltspflichten .....  | 806   |
| c) Entstehen der allgemeinen Sorgfaltspflichten .....                               | 807   |
| d) Abstufung bei den Sorgfaltspflichten .....                                       | 808   |
| e) Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten .....                                  | 808   |
| f) Anzeige von Verdachtsfällen .....  | 809   |
| g) Interne Sicherungsmaßnahmen .....  | 809   |
| h) Bußgeldvorschriften .....  | 810   |

### **Kapitel III – Ermittlungsbehörden – ihre Verfolgungszuständig- keiten und Kompetenzen**

|   |     |
|---|-----|
| A. Ermittlungsbehörden .....                  | 811 |
| B. Finanzbehörde als Ermittlungsbehörde ..... | 812 |

|  | Seite |
|--|-------|
| I. Ermittlungsbehörden (funktionelle Zuständigkeit, § 386 Abs. 1 AO) .....                                 | 812   |
| II. Sachlich zuständige Finanzbehörde (§ 387 AO) .....   | 813   |
| III. Örtlich zuständige Finanzbehörde (§§ 388 f. AO) .....   | 816   |
| 1. Zuständigkeit nach dem Tatort (§ 388 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. AO) ..  | 816   |
| 2. Zuständigkeit nach dem Ort der Tatentdeckung (§ 388 Abs. 1 Nr. 1 2. Alt. AO) .....                      | 817   |
| 3. Zuständigkeit nach der abgabenrechtlichen Zuständigkeit (§ 388 Abs. 1 Nr. 2 AO) .....                   | 817   |
| 4. Zuständigkeit nach dem Wohnsitz (§ 388 Abs. 1 Nr. 3 AO) .....   | 818   |
| 5. Zuständigkeit nach dem gewöhnlichen Aufenthalt (§ 388 Abs. 3 AO) .....                                  | 818   |
| 6. Notzuständigkeit (§ 29 AO; § 143 Abs. 2 GVG) .....  | 818   |
| 7. Zuständigkeit für zusammenhängende Strafsachen (§ 389 AO)   | 819   |
| IV. Mehrfache Zuständigkeit (§ 390 AO) .....   | 819   |
| V. Gegenstand selbständiger Ermittlungsbefugnis (§ 386 Abs. 2 AO) ..                                       | 820   |
| VI. Pflichten der zuständigen Finanzbehörde im Ermittlungsverfahren  |       |
| 1. Steuerstrafverfahren .....  | 821   |
| 2. Straftaten, die keine Steuerstraftaten sind .....   | 822   |
| VII. Rechte der zuständigen Finanzbehörde im Ermittlungsverfahren ..                                       | 823   |
| C. Ermittlungskompetenz der Staatsanwaltschaft .....   | 825   |
| I. Ausschließliche Ermittlungskompetenz .....  | 825   |
| 1. Überblick .....   | 825   |
| 2. Einzelfälle .....   | 826   |
| a) Tateinheit einer Steuerstraftat mit einem allgemeinen Delikt .....                                      | 826   |
| b) Tatmehrheit einer Steuerstraftat mit allgemeinen Delikten   | 826   |
| c) Erlass eines Haft- oder Unterbringungsbefehls .....   | 827   |
| II. Abgabe der Strafsache durch die Finanzbehörde an die Staatsanwaltschaft (§ 386 Abs. 4 Satz 1 AO) ..... | 827   |
| III. Evokationsrecht der Staatsanwaltschaft (§ 386 Abs. 4 Satz 2 AO) ..                                    | 828   |
| IV. Folgen der Abgabe oder Evokation .....   | 828   |
| 1. Rechtsstellung der Finanzbehörde .....  | 828   |
| 2. Rechte des Beschuldigten .....  | 830   |
| 3. Verteidigung .....  | 830   |
| 4. Steuergeheimnis .....   | 830   |
| D. Zoll- und Steuerfahndung .....  | 830   |
| I. Organisation .....  | 831   |
| 1. Zollfahndungsdienst .....   | 831   |
| 2. Steuerfahndungsdienst .....   | 831   |
| II. Örtliche Zuständigkeit – räumlicher Tätigkeitsbereich .....  | 832   |
| 1. Zollfahndung .....  | 832   |
| 2. Steuerfahndung .....  | 832   |
| III. Aufgaben .....  | 833   |

|  | Seite |
|--|-------|
| 1. Überblick .....   | 833   |
| 2. Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) .....  | 833   |
| 3. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Zusammenhang mit der Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) .....                    | 835   |
| 4. Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO) .....  | 836   |
| 5. Übertragene Aufgaben (§ 208 Abs. 2 AO) .....  | 838   |
| IV. Sachlicher Kompetenzbereich der Fahndungsdienste im Besteuerungs- und Strafverfahren .....   | 839   |
| 1. Steuerfahndung .....  | 839   |
| 2. Zollfahndung .....  | 839   |
| V. Befugnisse von Steuerfahndung und Zollfahndung (§ 404 AO) ....  | 840   |
| 1. Rechtsstellung der Fahndungsdienste und ihrer Beamten im Steuerstrafverfahren .....   | 840   |
| 2. Polizeibefugnisse (§ 404 Satz 1 AO) .....   | 840   |
| 3. Befugnisse der Zollfahndungsämter und Steuerfahndungsstellen und ihrer Beamten als Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft (§ 399 Abs. 2 Satz 2, § 404 Satz 2 Halbsatz 2 AO) ..... | 842   |
| 4. Recht der Fahndungsdienste zur Durchsicht der Papiere (§ 404 Satz 2 AO) .....   | 843   |
| 5. Keine staatsanwaltschaftliche Befugnis der Zoll- und Steuerfahndung .....   | 844   |
| 6. Exkurs: Befugnisse der Steuerfahndung im Besteuerungsverfahren .....  | 845   |
| E. Rechts- und Amtshilfe am Beispiel der Schweiz .....   | 847   |
| I. Schweizer Steuerstrafrecht .....  | 847   |
| 1. Grundsätzliches .....   | 847   |
| 2. Gemeinsamkeiten der Steuerstrafrechtssysteme .....  | 849   |
| 3. Hauptunterschiede der Steuerstrafrechtssysteme .....  | 849   |
| 4. Hauptunterschiede der Steuerstrafrechtssysteme .....  | 850   |
| 5. Strafbefreiung .....  | 851   |
| II. Rechts- und Amtshilfe durch die Schweiz .....  | 851   |
| 1. Vorbemerkung .....  | 851   |
| 2. „Kleine“ Rechtshilfe bei Abgabebetrag .....   | 853   |
| a) Rechtsgrundlage .....   | 853   |
| b) Rechtshilfe nur bei Abgabebetrag .....  | 854   |
| c) Anforderungen an das Rechtshilfeersuchen und herausgebende Beweismittel .....   | 855   |
| d) Spezialitätsvorbehalt .....   | 856   |
| e) Grundzüge des Rechtshilfeverfahrens .....   | 856   |
| f) Herausgabe von Vermögenswerten an den ersuchenden Staat zwecks Abschöpfung .....  | 858   |
| g) Zeitliche Begrenzung durch Verjährung des Steuerdelikts? .....  | 858   |

|  | Seite |
|--|-------|
| 3. Rechtshilfe bei der Hinterziehung indirekter Steuern.....             | 858   |
| a) Anwendungsbereich .....   | 858   |
| b) Anforderungen an das Rechtshilfeersuchen .....                        | 859   |
| c) Übergangsbestimmung .....   | 859   |
| 4. Amtshilfe bei Steuerbetrug (direkte Steuern).....                     | 859   |
| a) Allgemeines.....  | 859   |
| b) Revisionsprotokoll vom 12.3.2002.....                                 | 860   |
| c) Verwendung im Veranlagungs- und im Steuerstrafverfahren.....          | 860   |
| 5. Amtshilfe nach OECD-Standard .....                                    | 860   |
| a) Rechtsgrundlage.....  | 860   |
| b) Zwangsmaßnahmen zur Beschaffung der Informationen ...                 | 861   |
| c) Amtshilfe nur im Einzelfall .....                                     | 862   |
| d) Amtshilfe bei zwischengeschalteten Strukturen.....                    | 862   |
| e) Keine Amtshilfe gestützt auf gestohlene Daten .....                   | 863   |
| f) Gruppenanfragen nach Änderung des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA ..... | 863   |
| g) Verwendung in Steuerstrafverfahren .....                              | 864   |
| 6. Auslieferung für Steuerdelikte .....                                  | 864   |
| a) Allgemeines .....   | 864   |
| b) Schengen-Assoziierung .....   | 865   |
| c) Spezialitätsvorbehalt .....   | 866   |
| d) Grundzüge des Auslieferungsverfahrens.....                            | 867   |
| 7. Geplante Weiterentwicklungen .....                                    | 868   |

#### **Kapitel IV – Ermittlungsverfahren**

|   |     |
|---|-----|
| A. Ermittlungsgrundsätze .....  | 869 |
| I. Ziel und Umfang der Ermittlungen.....  | 869 |
| II. Sicherung der Beweise .....   | 871 |
| III. Ermittlung von Rechtsfolgeumständen.....   | 872 |
| IV. Vorläufiger Zugriff auf das Vermögen im Ermittlungsverfahren – Vermögensabschöpfung ..... | 872 |
| 1. Beschlagnahme gem. § 111b Abs. 1, § 111c StPO .....  | 873 |
| a) Verfall gem. § 73 StGB.....  | 873 |
| b) Einziehung gem. § 74 StGB .....  | 874 |
| 2. Dinglicher Arrest gem. § 111b Abs. 2, § 111d StPO .....                                    | 874 |
| a) Anordnungscompetenz .....  | 874 |
| b) Arrestanordnung .....  | 875 |
| c) Arrestanspruch .....   | 875 |
| aa) Verfall von Wertersatz .....  | 875 |
| bb) Verdachtsanforderungen gemäß § 111b StPO .....  | 877 |
| cc) Rückgewinnungshilfe gemäß § 111b Abs. 5 StPO i.V.m. § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB.....          | 878 |
| dd) Arrestgrund .....   | 879 |
| ee) Verhältnismäßigkeitsgrundsatz .....   | 880 |

|  | Seite      |
|--|------------|
| 3. Rechtsmittel .....  | 882        |
| <b>B. Einleitung des Ermittlungsverfahrens und ihre Bekanntgabe (§ 397 AO)</b> .....                             | <b>883</b> |
| I. Bedeutung der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens .....  | 884        |
| II. Anfangsverdacht als Einleitungsvoraussetzung .....   | 886        |
| 1. Einfacher Tatverdacht (§ 152 Abs. 2 StPO) .....   | 886        |
| 2. Verfahrenshindernisse .....   | 890        |
| 3. Bedeutung des Grundsatzes „in dubio pro reo“ .....  | 891        |
| III. Begriff: Einleitung des Strafverfahrens .....   | 891        |
| IV. Einleitungsmaßnahmen .....   | 892        |
| 1. Zur Einleitung befugte Behörden oder Stellen .....  | 892        |
| 2. Maßnahme i.S.d. § 397 Abs. 1 AO .....   | 894        |
| 3. Zielrichtung der Maßnahme: strafrechtliches Vorgehen wegen einer Steuerstraftat i.S.d. § 397 Abs. 1 AO .....  | 894        |
| 4. Erkennbarkeit i.S.d. § 397 Abs. 1 AO .....  | 897        |
| 5. Wegen einer Steuerstraftat .....  | 900        |
| 6. Gegen jemanden i.S.d. § 397 Abs. 1 AO .....   | 900        |
| V. Einleitung eines Strafverfahrens während der Außenprüfung .....   | 900        |
| 1. Steuer- und strafrechtliche Doppelfunktion des Außenprüfers .....   | 900        |
| 2. Interessenkonflikt des Betriebsprüfers auf Grund seiner Doppelfunktion .....                                  | 901        |
| 3. Auftreten strafrechtlicher Verdachtsmomente .....   | 902        |
| 4. Betriebsprüfung zur Ermittlung strafrechtlicher Erkenntnisse .....  | 904        |
| 5. Vorbehalt strafrechtlicher Würdigung und Zuleitung zur Bußgeld- und Strafsachenstelle (§ 201 Abs. 2 AO) ..... | 905        |
| VI. Zeitpunkt der Einleitung .....   | 906        |
| VII. Reichweite der Einleitung .....   | 906        |
| VIII. Aktenvermerk (§ 397 Abs. 2 AO) .....   | 908        |
| 1. Rechtsnatur .....   | 908        |
| 2. Zeitpunkt der Anfertigung .....   | 908        |
| 3. Inhalt und Form .....   | 908        |
| 4. Rechtsfolge der Verletzung von § 397 Abs. 2 AO .....  | 909        |
| IX. Bekanntgabe der Einleitung des Steuerstrafverfahrens .....   | 910        |
| 1. Pflicht zur Bekanntgabe der Einleitung .....  | 910        |
| 2. Bekanntgabe der Verfahrenseinstellung .....   | 912        |
| X. Rechtsfolgen der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens .....   | 912        |
| 1. Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren .....  | 912        |
| 2. Änderung der Rechtsstellung des Steuerpflichtigen .....   | 912        |
| 3. Belehrungspflichten .....   | 913        |
| 4. Stellung von Beweisanträgen .....   | 913        |
| XI. Rechtsfolgen der Einleitungsmitteilung .....   | 914        |
| 1. Strafrechtliche Verjährungsunterbrechung (§ 78c StGB) .....   | 914        |
| 2. Ablaufhemmung der steuerlichen Festsetzungsfrist (§ 171 AO) .....   | 915        |
| 3. Sperrwirkung für eine Selbstanzeige (§ 371 AO) .....  | 916        |

|   | Seite |
|---|-------|
| 4. Suspendierung strafbewehrter Steuererklärungspflichten .....         | 916   |
| 5. Wegfall des Verwertungsverbots bezüglich allgemeiner Straftaten..... | 916   |
| 6. Steuergeheimnis (§ 30 AO) .....                                      | 916   |
| XII. Rechtsschutz gegen die Einleitung .....                            | 917   |
| C. Fahndungseingriff.....   | 917   |
| I. Bedeutung für Mandant und Berater.....                               | 918   |
| II. Rolle und Macht der Steuerfahndung.....                             | 919   |
| III. Durchsuchung (§§ 102 ff. StPO).....                                | 920   |
| 1. Allgemeine Durchsuchungsvoraussetzungen .....                        | 920   |
| 2. Durchsuchungszweck .....   | 921   |
| a) Sicherstellung von Beweismitteln.....                                | 921   |
| aa) Durchsuchung beim Verdächtigen (§ 102 StPO) .....                   | 921   |
| bb) Durchsuchung beim Unverdächtigen (§ 103 StPO) ....                  | 924   |
| b) Durchsuchung zum Auffinden des Verdächtigen.....                     | 925   |
| c) Durchsuchung zur Sicherstellung von Verfallsgegenständen .....       | 925   |
| 3. Anordnung der Durchsuchung .....                                     | 925   |
| 4. Durchsuchung ohne Beschluss wegen Gefahr im Verzug .....             | 927   |
| 5. Durchführung der Durchsuchung .....                                  | 928   |
| a) Beginn und Ende der Durchsuchung .....                               | 928   |
| aa) Beginn der Durchsuchung.....  | 928   |
| bb) Abschluss der Durchsuchung .....                                    | 929   |
| cc) Durchsuchungszeit .....   | 930   |
| b) Mitteilung des Durchsuchungszwecks .....                             | 930   |
| c) Anwesenheitsrechte.....  | 930   |
| aa) Durchsuchungsbeamte.....  | 930   |
| bb) Anwesenheitsrecht des Gewahrsamsinhabers.....                       | 931   |
| cc) Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers .....         | 932   |
| dd) Durchsuchungszeugen.....  | 932   |
| ee) Sonstige Personen .....   | 933   |
| d) Ablauf der Durchsuchung .....  | 933   |
| aa) Keine Telefonsperre .....   | 933   |
| bb) Maßnahmen bei Störung der Durchsuchung – Hausarrest.....            | 934   |
| e) Durchsicht der Papiere und der EDV-Daten .....                       | 934   |
| aa) Papiere .....   | 935   |
| bb) Zweck der Durchsicht .....  | 935   |
| cc) Befugnis zur Durchsicht der Papiere .....                           | 936   |
| dd) Vorläufige Sicherstellung zur Durchsicht .....                      | 936   |
| ee) Ver- und Entsigelung .....  | 937   |
| ff) Insbesondere: EDV-Daten .....                                       | 937   |
| (1) „Papier“ .....  | 937   |

|   | Seite |
|---|-------|
| (2) Gewahrsam des Durchsuchungsbetroffenen ....                                     | 937   |
| (3) Sicherstellung und Kopieren von Daten.....                                      | 938   |
| f) Sonstiges/Einzelfälle .....  | 939   |
| 6. Praktische Hinweise zur Durchsuchungssituation .....                             | 939   |
| IV. Beschlagnahme (§§ 94, 98 StPO) .....  | 942   |
| 1. Beschlagnahmenvoraussetzungen .....  | 942   |
| 2. Anordnung der Beschlagnahme.....   | 944   |
| 3. Durchführung der Beschlagnahme.....  | 945   |
| 4. Aufhebung der Beschlagnahme .....  | 946   |
| 5. Zufallsfunde .....   | 946   |
| V. Beschlagnahme bei Angehörigen der rechts- und steuerbera-<br>tenden Berufe ..... | 947   |
| 1. Grundsatz der Beschlagnahmefreiheit (§ 97 StPO) .....                            | 947   |
| a) Geschützter Personenkreis und Rechtsgrund .....                                  | 947   |
| b) Räumlicher Schutzbereich .....   | 948   |
| c) Geschützte Gegenstände .....   | 948   |
| d) Unterlagen des Treuhänders .....   | 951   |
| 2. Grenzen des Beschlagnahmeverbots.....  | 951   |
| a) Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht .....                                | 951   |
| b) Strafrechtliche Verstrickung des Zeugnisverweigerungsbe-<br>rechtigten .....     | 952   |
| c) Deliktgegenstände in der Beraterkanzlei .....                                    | 953   |
| d) Zur Aufbewahrung erhaltene Gegenstände in der Berater-<br>kanzlei.....           | 953   |
| VI. Bankermittlungen .....  | 953   |
| VII. Herausgabeverlangen (§ 95 StPO).....   | 955   |
| VIII. Postbeschlagnahme (§§ 99 f. StPO).....  | 956   |
| IX. Telefonüberwachung und andere heimliche Ermittlungsmethoden                     | 957   |
| 1. Grundsätzliches .....  | 957   |
| 2. Telefonüberwachung (§ 100a StPO).....  | 958   |
| a) Grundlagen .....   | 958   |
| b) Quellen-TKÜ.....   | 959   |
| c) Online-Durchsuchung.....   | 960   |
| d) Anwendungsbereich des § 100a StPO.....   | 960   |
| e) Zufallsfunde.....  | 962   |
| 3. Verbindungsdaten des Fernmeldeverkehrs .....                                     | 964   |
| 4. Andere heimliche Ermittlungsmaßnahmen.....                                       | 964   |
| a) Rasterfahndung (§ 98a StPO).....   | 964   |
| b) Wohnraumüberwachung (§§ 100c ff. StPO) .....                                     | 964   |
| c) Einsatz verdeckter Ermittler (§ 110a StPO) .....                                 | 965   |
| d) Weitere heimliche Ermittlungsmethoden.....                                       | 965   |
| X. Sonstige Maßnahmen.....  | 966   |
| XI. Ermittlungen bei Dritten – Auskünfte und Zeugenvernehmungen.                    | 966   |
| 1. Betroffenheit von Dritten.....   | 966   |

|   | Seite |
|---|-------|
| 2. Steuerliche Pflichten Dritter .....  | 966   |
| 3. Strafrechtliche Rechte und Pflichten Dritter.....  | 966   |
| a) Pflicht zum Erscheinen.....  | 966   |
| b) Pflicht zur Wahrheit .....   | 967   |
| c) Pflicht zur Zeugenaussage vor dem Ermittlungsrichter .....   | 967   |
| d) Recht auf Anwesenheit des Verteidigers.....  | 967   |
| e) Recht zur Aussageverweigerung.....   | 968   |
| aa) Berechtigte Personengruppen.....  | 968   |
| bb) Belehrung über das Recht zur Zeugnis- und Aussage-<br>verweigerung .....  | 969   |
| f) Zwangsmittel .....   | 969   |
| g) Vernehmungsprotokoll .....   | 970   |
| h) Zeugenbeistand.....  | 970   |
| aa) Reichweite des Rechts auf Beistand .....  | 970   |
| bb) Person des Zeugenbeistands und dessen Befugnisse ..   | 970   |
| cc) Ausschluss des Zeugenbeistands .....  | 971   |
| dd) Beiordnung eines Zeugenbeistands .....  | 971   |
| i) Zeugenentschädigung .....  | 972   |
| 4. Hinweise für die Praxis.....   | 972   |
| a) Unterscheiden, ob Mitwirkung als Zeuge im Besteue-<br>rungs- oder im Strafverfahren.....   | 972   |
| b) Formlose Befragung Dritter während laufender Durchsu-<br>chung.....  | 972   |
| c) Inhalte der strafrechtlichen Zeugenladung .....  | 972   |
| d) Kosten, Ordnungsgeld, Ordnungshaft.....  | 973   |
| XII. Rechtsschutz gegen Eingriffsmaßnahmen der Steuerfahndung ...   | 973   |
| 1. Doppelfunktion der Fahndung .....  | 973   |
| 2. Besteuerungsverfahren – abgabenrechtliche Rechtsbehelfe....  | 973   |
| 3. Strafverfahren – strafprozessuale Rechtsbehelfe.....   | 974   |
| a) Rechtmäßigkeit einer nicht erledigten Anordnung des<br>Richters.....   | 975   |
| b) Rechtmäßigkeit einer erledigten richterlichen Anordnung .  | 975   |
| c) Rechtmäßigkeit einer nicht erledigten Anordnung der<br>Steuerfahndung/Staatsanwaltschaft/Polizei.....  | 975   |
| d) Rechtmäßigkeit einer erledigten Anordnung der Steuer-<br>fahndung/Staatsanwaltschaft/Polizei .....   | 976   |
| aa) Antrag auf gerichtliche Entscheidung.....   | 976   |
| bb) Beschwerde.....   | 977   |
| e) Rechtmäßigkeit der Art und Weise des Vollzugs einer<br>erledigten richterlichen Anordnung .....  | 977   |
| f) Rechtmäßigkeit der Art und Weise des Vollzugs einer<br>erledigten Anordnung der Steuerfahndung/Staatsanwalt-<br>schaft/Polizei.....                        | 977   |
| g) Rechtmäßigkeit der Art und Weise des Vollzugs nicht<br>erledigter Anordnungen durch den Richter oder die<br>Steuerfahndung/Staatsanwaltschaft/Polizei..... | 978   |

|  | Seite |
|--|-------|
| D. Festnahme und Untersuchungshaft .....   | 978   |
| I. Vorbemerkung .....  | 979   |
| II. Vorläufige Festnahme .....   | 982   |
| 1. Voraussetzungen.....  | 982   |
| 2. Folgen .....  | 983   |
| III. Verhaftung auf Grund eines bestehenden Haftbefehls.....                               | 983   |
| IV. Untersuchungshaft .....  | 984   |
| 1. Dringender Tatverdacht.....   | 984   |
| 2. Haftgrund der Flucht oder Fluchtgefahr.....   | 986   |
| 3. Haftgrund der Verdunkelungsgefahr .....   | 988   |
| 4. Verhältnismäßigkeit des Eingriffs .....   | 990   |
| 5. Durchführung der Verhaftung .....   | 992   |
| 6. Haftkontrolle und Aufhebung der Untersuchungshaft .....                                 | 994   |
| E. Vernehmung des Beschuldigten .....  | 997   |
| I. Grundsatz der freien Gestaltung des Ermittlungsverfahrens .....                         | 997   |
| II. Ladung, Pflicht zum Erscheinen und Anwesenheitsrecht des<br>Verteidigers.....          | 998   |
| 1. Vernehmung durch die Steuerfahndung .....   | 998   |
| 2. Vernehmung durch die Staatsanwaltschaft oder die Bußgeld-<br>und Strafsachenstelle..... | 999   |
| 3. Vernehmung durch das Gericht/den Ermittlungsrichter .....                               | 1000  |
| III. Gang und Inhalt der Vernehmung .....  | 1000  |
| 1. Mitteilung der Einleitung eines Strafverfahrens .....                                   | 1000  |
| 2. Vernehmung zur Person.....  | 1000  |
| 3. Eröffnung des Tatvorwurfs.....  | 1001  |
| 4. Belehrung des Beschuldigten.....  | 1001  |
| 5. Hinweis auf die Möglichkeit von Beweisanträgen .....                                    | 1002  |
| 6. Hinweis auf die Möglichkeit der schriftlichen Äußerung .....                            | 1002  |
| 7. Mitteilung der Verdachtsgründe .....  | 1002  |
| 8. Vernehmung zur Sache .....  | 1003  |
| 9. Verbotene Vernehmungsmethoden .....   | 1003  |
| 10. Vernehmungsprotokoll .....   | 1004  |
| IV. Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrechte, Einlassung des<br>Beschuldigten .....     | 1004  |
| 1. Einlassung oder Schweigen.....  | 1004  |
| a) Interesse der Finanzbehörde an der Mitwirkung.....                                      | 1005  |
| b) Interesse des Beschuldigten an der Mitwirkung .....                                     | 1006  |
| 2. Art der Einlassung .....  | 1006  |
| F. Verständigung im Steuer- und (Steuer-)Strafrecht.....                                   | 1007  |
| I. Tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren.....                                | 1009  |
| 1. Zulässigkeit .....  | 1009  |
| 2. Voraussetzungen.....  | 1009  |
| 3. Anwendungsbereich.....  | 1010  |
| 4. Verständigungsverfahren .....   | 1010  |

|  | Seite |
|--|-------|
| 5. Bindungswirkung .....   | 1011  |
| II. Verständigung („Deal“) im Strafverfahren .....   | 1012  |
| 1. Zulässigkeit einer Verständigung .....  | 1012  |
| 2. Gegenstand der Verständigung .....  | 1014  |
| 3. Verständigungsverfahren .....   | 1016  |
| 4. Bindungswirkung und Verwertungsverbot .....   | 1017  |
| 5. Protokollierung .....   | 1018  |
| G. Abschließende Besprechung und Fahndungsbericht .....  | 1018  |
| <br><b>Kapitel V – Verhältnis Strafverfahren/Besteuerungsverfahren</b>   |       |
| A. Problematik .....   | 1021  |
| B. § 393 Abs. 1 AO – Systematik .....  | 1021  |
| C. Voraussetzungen der Nichterzwingbarkeit steuerlicher Pflichten ..   | 1024  |
| I. Vor Einleitung eines Steuerstrafverfahrens .....  | 1024  |
| II. Nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens .....  | 1025  |
| D. Folgen der Nichterzwingbarkeit steuerlicher Pflichten .....   | 1025  |
| I. Steuerliche Pflichten im Steuerstrafverfahren .....   | 1026  |
| II. Selbstbelastung durch Erfüllung steuerlicher Pflichten .....   | 1027  |
| 1. Vom Strafverfahren umfasste Steuern bzw. Zeiträume .....  | 1027  |
| 2. Nicht vom Strafverfahren umfasste Steuern bzw. Zeiträume ..   | 1027  |
| III. Schätzung als Zwang? .....  | 1028  |
| 1. Zu hohe Schätzungen .....   | 1029  |
| 2. Zu niedrige Schätzungen .....   | 1029  |
| 3. Strafschätzung .....  | 1030  |
| E. Zum Begriff der Tat .....   | 1030  |
| I. Tatbegriff im System der Abgabenordnung .....   | 1031  |
| 1. Steuerstrafverfahren .....  | 1031  |
| 2. Verhältnis von Steuerstraftaten zu allgemeinen Straftaten .....   | 1031  |
| II. Bedeutung des Tatbegriffs .....  | 1032  |
| 1. Steuerstrafrechtlicher Tatbegriff .....   | 1032  |
| 2. Abgrenzung Steuerstraftat – allgemeine Straftat .....   | 1033  |
| <br><b>Kapitel VI – Verwertungsverbote</b>   |       |
| A. Verwertbarkeit der steuerlichen Angaben des Steuerpflichtigen ...   | 1036  |
| I. Steuergeheimnis im Strafverfahren .....   | 1036  |
| II. Verwertbarkeit der im Besteuerungsverfahren offenbarten Tatsa-<br>chen und Beweismittel zur Verfolgung einer Steuerstraftat .....                                  | 1038  |
| III. Verwertbarkeit der im Besteuerungsverfahren offenbarten Tatsa-<br>chen und Beweismittel zur Verfolgung nicht steuerlicher Straf-<br>taten (§ 393 Abs. 2 AO) ..... | 1039  |
| 1. Verwertungsverbot des § 393 Abs. 2 AO .....   | 1039  |
| a) Voraussetzungen .....   | 1039  |
| aa) Tatsachen oder Beweismittel „aus den Steuerakten“ ..   | 1039  |

|   | Seite |
|---|-------|
| bb) Tatsachen oder Beweismittel, „die der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren bekannt werden“ ..... | 1040  |
| cc) Tatsachen- oder Beweismittel, die der Stpfl. der Finanzbehörde „offenbart“ .....  | 1040  |
| b) Einzelfälle .....  | 1041  |
| 2. Ausnahmen vom Verwertungsverbot .....  | 1042  |
| IV. Befugte Offenbarung zur Durchführung eines Strafverfahrens wegen nicht steuerlicher Straftaten .....                    | 1043  |
| 1. Zufallsfunde .....   | 1044  |
| 2. Dritte Personen .....  | 1044  |
| 3. Ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung erlangt .....   | 1045  |
| 4. In Fällen zwingenden öffentlichen Interesses .....   | 1046  |
| 5. Bei vorsätzlich falschen Angaben .....   | 1046  |
| V. Privilegierung und Verletzung des Legalitätsprinzips? .....  | 1046  |
| 1. Privilegierung .....   | 1047  |
| 2. Verletzung des Legalitätsprinzips .....  | 1049  |
| B. Prozessuale Ermittlungs- und Verwertungsverbote .....  | 1049  |
| I. Bedeutung und Notwendigkeit .....  | 1050  |
| II. Begriffe und systematische Einordnung .....   | 1050  |
| 1. Beweisermittlungsverbote .....   | 1051  |
| 2. Beweisverwertungsverbote .....   | 1051  |
| III. Ansätze zur Begründung von Verwertungsverboten .....   | 1051  |
| IV. Kausalität – Durchbrechung des Rechtswidrigkeitszusammenhangs .....   | 1053  |
| V. Ordnungsgemäße Nachholung der Ermittlungshandlung? .....   | 1054  |
| VI. „Fernwirkung“ .....   | 1055  |
| C. Verwertungsverbote im Besteuerungsverfahren .....  | 1057  |
| I. Steuerrechtliche Verwertungsverbote .....  | 1057  |
| II. Auswirkung steuerlicher Verwertungsverbote auf das Strafverfahren .....   | 1058  |
| III. Auswirkung strafrechtlicher Verwertungsverbote auf das Besteuerungsverfahren .....                                     | 1058  |
| 1. Verwendung von Erkenntnissen aus TKÜ-Maßnahmen .....   | 1058  |
| a) Rechtmäßige Gewinnung .....  | 1058  |
| b) Weitergabebefugnis nach der StPO .....   | 1059  |
| 2. Sonstige strafrechtliche Beweisverwertungsverbote im Besteuerungsverfahren .....   | 1059  |
| D. Einzelfälle .....  | 1060  |
| I. Verstöße gegen den „strafrechtlichen Hinweis“ bei Einleitung eines Strafverfahrens .....                                 | 1060  |
| II. Folgen rechtswidriger Durchsuchungen – Zufallsfunde .....   | 1062  |
| 1. Verwertungsverbot .....  | 1062  |
| 2. Prozessuale Überholung .....   | 1064  |
| III. Verletzung von Beschlagnahmeverboten des § 97 StPO .....   | 1065  |

|  | Seite |
|--|-------|
| IV. Verwertbarkeit angekaufter deliktisch erlangter Steuerdaten .....  | 1065  |
| 1. Ermächtigung zum Ankauf von Bankdaten .....   | 1066  |
| 2. Strafbarkeit des Ankaufs von Bankdaten .....  | 1067  |
| 3. Die Verwertbarkeit von Bankdaten-CDs im Strafverfahren .....  | 1068  |
| 4. Die Verwertbarkeit von Bankdaten-CDs im Besteuerungsverfahren .....   | 1069  |
| <b>Kapitel VII – Entscheidungen über das Ermittlungsverfahren – Erledigungsmöglichkeiten</b>                     |       |
| A. Entscheidung über den Umfang des Verfahrens .....   | 1070  |
| I. Verbindung und Trennung von Verfahren .....   | 1071  |
| II. Absehen von der Verfolgung und Beschränkung der Strafverfolgung .....  | 1071  |
| 1. Einstellung gem. § 154 Abs. 1 StPO .....  | 1071  |
| 2. Beschränkung der Strafverfolgung gem. § 154a Abs. 1 StPO .....  | 1072  |
| B. Aussetzung des Verfahrens .....   | 1072  |
| C. Abschluss des Ermittlungsverfahrens .....   | 1074  |
| I. Überblick .....   | 1075  |
| II. Einstellung und Verfahrensbeschränkung .....   | 1075  |
| 1. Einstellung mangels Tatverdachts (§ 170 Abs. 2 StPO) .....  | 1075  |
| a) Voraussetzungen .....   | 1075  |
| b) Verfahren .....   | 1076  |
| c) Rechtsfolgen .....  | 1076  |
| 2. Einstellung wegen Geringfügigkeit .....   | 1076  |
| a) Verhältnis des § 153 StPO zu § 398 AO .....   | 1076  |
| b) Einstellung wegen Geringfügigkeit nach § 153 StPO .....   | 1076  |
| aa) Einstellung nach § 153 Abs. 1 Satz 1 StPO mit Zustimmung des Gerichts .....                                  | 1076  |
| bb) Einstellung nach § 153 Abs. 1 Satz 2 StPO ohne Zustimmung des Gerichts .....                                 | 1077  |
| c) Einstellung nach § 153 Abs. 2 StPO durch das Gericht nach Anklageerhebung .....                               | 1078  |
| 3. Einstellung nach Erfüllung von Auflagen gem. § 153a StPO .....  | 1078  |
| a) Einstellung nach § 153a Abs. 1 Sätze 1 bis 6 StPO mit Zustimmung des Gerichts .....                           | 1078  |
| b) Einstellung nach § 153a Abs. 1 Satz 7 StPO i.V.m. § 153 Abs. 1 Satz 2 StPO ohne Zustimmung des Gerichts ..... | 1080  |
| c) Einstellung nach § 153a Abs. 2 StPO durch das Gericht nach Anklageerhebung .....                              | 1080  |
| 4. Absehen von der Verfolgung einer nebensächlichen Tat nach § 154 Abs. 2 StPO .....                             | 1081  |
| 5. Absehen von der Verfolgung unselbständiger Tatteile nach § 154a Abs. 2 StPO .....                             | 1081  |
| III. Strafbefehl und Anklage .....   | 1081  |

|  | Seite |
|--|-------|
| 1. Strafbefehl .....   | 1082  |
| a) Voraussetzungen und Verfahren .....                                     | 1082  |
| b) Rechtsfolgen .....  | 1085  |
| c) Rechtsschutz .....  | 1085  |
| 2. Anklage .....   | 1087  |
| a) Voraussetzungen .....   | 1087  |
| b) Rechtsschutz gegen die Aktenabgabe .....                                | 1087  |
| <br><b>Kapitel VIII – Gerichtliches Verfahren in Steuerstrafsachen</b><br> |       |
| A. Einleitung .....  | 1088  |
| B. Ablauf und Inhalt der Hauptverhandlung .....                            | 1090  |
| I. Ablauf der Hauptverhandlung .....                                       | 1091  |
| 1. Vernehmung zur Person .....   | 1092  |
| 2. Vernehmung zur Sache .....  | 1092  |
| II. Inhalt/Gegenstand der Hauptverhandlung .....                           | 1094  |
| III. Beweisaufnahme .....  | 1095  |
| 1. Aufklärungspflicht .....  | 1095  |
| 2. Freibeweis/Strengbeweis .....   | 1095  |
| 3. Grundsätze und Beweismittel des Strengbeweisverfahrens .....            | 1096  |
| a) Zeuge .....   | 1097  |
| b) Sachverständige .....   | 1097  |
| c) Urkunden .....  | 1098  |
| d) Augenscheinbeweis .....   | 1099  |
| e) Auswahl des Beweismittels .....   | 1099  |
| f) Frage- und Erklärungsrechte .....                                       | 1100  |
| 4. Beweisantragsrecht .....  | 1101  |
| a) Beweisantrag .....  | 1102  |
| b) Ablehnungsgründe des § 244 Abs. 3 bis Abs. 5 StPO .....                 | 1104  |
| c) Präsenze Beweismittel .....   | 1106  |
| IV. Schlussvorträge/Plädoyer .....   | 1108  |
| V. Urteil .....  | 1109  |
| VI. Verhandlungsprotokoll .....  | 1110  |
| C. Rechtsmittelverfahren .....   | 1111  |
| I. Berufung .....  | 1111  |
| 1. Zulässigkeit der Berufung .....   | 1111  |
| 2. Einlegung der Berufung .....  | 1112  |
| 3. Entscheidungsmöglichkeiten der Berufungsinstanz .....                   | 1113  |
| II. Revision .....   | 1113  |

## FÜNFTER TEIL – STEUERLICHES BUßGELDVERFAHREN

### Kapitel I – Rechtsgrundlagen

|                                    |      |
|------------------------------------|------|
| A. Anzuwendende Vorschriften ..... | 1117 |
|------------------------------------|------|

|                              | Seite |
|------------------------------|-------|
| B. Zuständigkeiten .....     | 1118  |
| I. Finanzbehörde .....       | 1118  |
| II. Staatsanwaltschaft ..... | 1120  |
| III. Gericht .....           | 1122  |

## **Kapitel II – Ablauf des Bußgeldverfahrens**

|   |      |
|---|------|
| A. Einleitung .....   | 1124 |
| B. Opportunitätsprinzip .....   | 1124 |
| C. Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörde .....                          | 1126 |
| D. Bußgeldverfahren gegen Angehörige eines steuerberatenden Berufes ..... | 1128 |
| E. Bußgeldbescheid .....  | 1129 |
| F. Einspruch – gerichtliches Verfahren .....                              | 1131 |
| G. Rechtsmittel .....   | 1135 |
| H. Überleitung von Bußgeld- in Strafverfahren .....                       | 1136 |
| I. Verteidigung im Bußgeldverfahren .....                                 | 1136 |
| Stichwortverzeichnis .....  | 1137 |