

SCHÄFFER

POESCHEL

H. Eberhard Simon / Andrea Wagner

Steuerstrafrecht

4., neu bearbeitete Auflage

2015

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

Wagner: Teil I Kapitel 1, 3–7, 9; Teil III Kapitel 1–3, 10, 13; Anhang 4

Simon: Teil I Kapitel 2, 8; Teil II; Teil III Kapitel 4–9, 11, 12, 14, Anhang 1–3

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Print ISBN 978-3-7910-3418-8 Bestell-Nr. 20529-0002

EPDF ISBN 978-3-7992-3514-7 Bestell-Nr. 20529-0151

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2015 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin

Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart

Satz: typopoint GbR, Ostfildern

Druck und Bindung: BELTZ Bad Langensalza GmbH, Bad Langensalza

Printed in Germany

November 2015

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Inhalt

Vorwort zur 4. Auflage	V
Vorwort zur 1. Auflage	VI
Die Autoren	VII
Abkürzungsverzeichnis	XXX
Teil I: Materielles Steuerstrafrecht	1
Kapitel 1: Tatbestände des Steuerstraf- und Bußgeldrechts	3
1 Einführung	3
1.1 Sanktionsbestimmungen, Blankettgesetze, Ausfüllungsnormen, Bestimmtheitsgrundsatz, Zeitgesetze	3
1.2 Beweislast im Steuer- und Steuerstrafverfahren	4
2 Steuerhinterziehung (§ 370 AO)	5
2.1 Definition	5
2.2 Handlungsabläufe	6
2.3 Verkürzungserfolg/Tatvollendung	6
2.3.1 Falsche Erklärung/Anmeldung	7
2.3.2 Unterlassene Erklärung/Anmeldung	7
2.3.3 Hinweise zur Umsatzsteuer (Vor Anmeldung/Jahreserklärung)	9
2.3.4 Schema Vollendungszeitpunkt bei der Einkommensteuer	9
2.4 Kausalität	10
2.5 Hinweise zu einzelnen Steuerarten	10
2.5.1 Einkommensteuer	10
2.5.1.1 Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG)	10
2.5.1.2 Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG)	11
2.5.1.3 Mitunternehmerschaft	11
2.5.2 Körperschaftsteuer/verdeckte Gewinnausschüttung	11
2.5.3 Umsatzsteuer/Vorsteuer/Karussellgeschäfte/Auslandsgeschäfte	13
2.5.3.1 Umsatzsteuer-Karussellgeschäfte	13
2.5.3.2 Auslandsgeschäfte/EU-Ausland	14
2.5.3.2.1 Umsatzsteuerfreiheit	14
2.5.3.2.2 § 370 Abs. 6 Satz 2 AO	15
2.5.3.3 Auslandsgeschäfte/Nicht-EU-Ausland	15
2.5.3.4 Scheinlieferant/Strohmann	16
2.5.3.5 Umsatzsteuerliche Organschaft	17
2.5.3.6 Weitere Rechtsprechung zur Umsatzsteuer/Vorsteuer	17
2.5.4 Gewerbesteuer	18
2.5.5 Lohnsteuer	19
2.5.6 Vermögensteuer	19
2.5.7 Kapitalertragsteuer	20
2.5.8 Solidaritätszuschlag	20
2.5.9 Erbschaft- und Schenkungssteuer	20

2.5.10	Steuerhinterziehung bei Kindergeldbezug	20
2.6	Übergreifende Hinweise	21
2.6.1	Abgabenordnung	21
2.6.2	Unterlassene Berichtigung, Ergänzung, Nachholung (§§ 153, 149 AO)	22
2.6.3	Einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns (§§ 179 ff. AO)	22
2.6.4	Vorauszahlungen	22
2.6.5	Nicht gerechtfertigte Steuervorteile (§ 370 Abs. 4 Satz 2 2. Alt. AO)	22
2.6.6	Tatsächliche Verständigung	23
2.6.7	Steuerhinterziehung im Rahmen der Betriebsprüfung	23
2.6.8	Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren	24
2.6.9	Steuerhinterziehung/Betrug	24
2.7	Strafrechtliche Abweichungen vom Steuerrecht (Überblick)	24
2.8	Konfliktsituationen/Nemo-tenetur-Prinzip	25
2.8.1	Verpflichtung zur Abgabe (richtiger) Steuererklärung trotz bereits insoweit eingeleiteten Strafverfahrens (identischer Besteuerungszeitraum)?	25
2.8.2	Selbstbelastung für ein Allgemeindelikt durch eine wahrheitsgemäße Steuererklärung	25
2.9	Straflose Vorbereitungshandlung	26
2.10	Versuch	26
2.11	Täterkreis	27
2.11.1	Definition Täter/Teilnehmer	27
2.11.2	Aktives Tun	28
2.11.3	Unterlassen	29
2.11.4	Beispiele zur Beihilfe (§ 27 StGB)	30
2.12	Subjektiver Tatbestand (Vorsatz/bedingter Vorsatz)	32
2.12.1	Definitionen	32
2.12.2	Beispiele aus der Rechtsprechung für Vorsatz/Nichtvorsatz	33
2.13	Unrechtsbewusstsein	34
2.14	Konkurrenzen	34
2.14.1	Prozessuale Tat	34
2.14.2	Materiell-rechtliche Tat	34
2.14.3	Steuererklärung/materiell-rechtliche Tat/prozessuale Tat	35
2.14.4	Tatmehrheit/prozessuale Tat	37
2.14.5	Vortat/(straflose/mitbestrafte) Nachtat/prozessuale Tat	37
3	Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO)	38
3.1	Abgrenzung zur Steuerhinterziehung	38
3.2	Täterkreis	38
3.2.1	Allgemeines	38
3.2.2	Steuerberater	38
3.3	Subjektiver Tatbestand (bewusste/unbewusste Leichtfertigkeit)	39
3.3.1	Definitionen	39
3.3.2	Beispiele aus der Rechtsprechung für Leichtfertigkeit	39
3.4	Dauerordnungswidrigkeit	41
4	Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen (§ 130 OWiG)	41
4.1	Definitionen	41
4.2	Beispiele für Aufsichtspflichten	42
5	Gefährdung von Abzugsteuern (§ 380 AO)	43
5.1	Lohnsteuer	43
5.1.1	Definitionen	43
5.1.2	Beispiele aus der Rechtsprechung	43
5.2	Bauabzugsteuer	44

5.3	Weitere Abzugsteuern – Überblick	45
6	Nichtabführung der Umsatzsteuer	45
6.1	Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§ 26b UStG)	45
6.2	Gewerbs-/bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§ 26c UStG)	45
7	Steuergefährdung (§ 379 AO)	46
7.1	Voraussetzungen	46
7.2	Kontenwahrheit (§ 154 AO)	46
8	Weitere Steuerstraftatbestände (§ 369 Abs. 1 AO) – Überblick	47
9	Bußgeldtatbestände (§ 377 Abs. 1 AO) – Überblick	47
10	Verweisung auf die Abgabenordnung – Überblick	48
11	Begünstigung im Steuerstrafrecht (§ 257 StGB)	48
12	Investitionszulage, Eigenheimzulage	49
12.1	Investitionszulage	49
12.2	Eigenheimzulage	49

Kapitel 2: Schätzung im Besteuerungs- und im Steuerstrafverfahren. 51

1	Begriff der Schätzung	51
2	Grundsätze der Schätzung im Besteuerungsverfahren	51
3	Grundsätze der Schätzung im Steuerstrafverfahren	54
3.1	Strafrechtliche Ermittlungen	54
3.2	Steuerliche Ermittlungen	56
4	Schätzungsarten und -methoden.	57
4.1	Schätzungsarten	57
4.1.1	Vollschätzung	57
4.1.2	Teilschätzung	58
4.2	Schätzungsmethoden	58
4.2.1	Innerer Betriebsvergleich	58
4.2.2	Äußerer Betriebsvergleich	59
4.2.3	Nachkalkulation	59
4.2.4	Vermögenszuwachsrechnung	60
4.2.5	Geldverkehrsrechnung	62

Kapitel 3: Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) und Benennung von Zahlungsempfängern (§ 160 AO) 63

1	Einführung	63
2	Unrichtige/unvollständige Steuererklärung	64
2.1	Einkunftsermittlung durch Bilanzierung (§ 4 Abs. 1 EStG)	64
2.1.1	Betriebsausgaben, Betriebssteuern	64
2.1.2	Schmiergelder	65
2.1.3	Rückstellung für Schadenersatz/Einlage	65
2.1.4	Fingierte/tatsächliche Betriebsausgaben	66
2.1.5	Schwarzerlöse für Schwarzeinkäufe	66
2.1.6	Anderer Zahlungsgrund/anderer Zahlungsempfänger	67
2.1.7	Andere rechtliche Beurteilung	67
2.1.8	Steuerbefreiung	67
2.1.9	Ansparabschreibung (§ 7b Abs. 3 EStG)	68
2.2	Einkunftsermittlung durch Überschussrechnung (§§ 4 Abs. 3, 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)	68
2.3	Sonderausgaben	68
2.3.1	Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG)	68
2.3.2	Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG)	69

2.4	Tarifermäßigung (§ 34 Abs. 3 EStG)	69
2.5	Schätzung gemäß § 162 AO	70
2.6	Gegenansprüche/Aufrechnung	70
2.7	Umsatzsteuer	70
2.7.1	Vorsteuer bei Schwarzverkauf und Schwarzverkauf	70
2.7.2	Änderung der Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG)	71
2.8	Gesetzliche Neuregelung der Selbstanzeige	71
2.9	Ausfuhrvergütung	72
3	Unterlassene Steuererklärung	72
3.1	Grundsätzliches	72
3.2	Vorauszahlungen	73
4	Kompensationsverbot i. V. m. § 160 AO (Benennung von Zahlungsempfängern)	73
4.1	Vorbemerkung	73
4.2	Fingierte Ausgabenbuchung/Empfänger unbekannt	74
4.3	Keine Ausgabenbuchungen/Empfänger unbekannt	74
5	Hinterziehungszinsen	75
6	Strafzumessung	75
 Kapitel 4: Irrtum und Unrechtsbewusstsein im Steuerstrafrecht		 76
1	Einführung	76
2	Irrtum zugunsten des Täters	77
2.1	Irrtum über den Tatbestand des § 370 AO	77
2.1.1	Deskriptive Tatbestandsmerkmale	77
2.1.2	Normative Tatbestandsmerkmale	78
2.1.3	Weitere Irrtumsbeispiele	78
2.1.4	Irrtum über die Vorsteuerabzugsberechtigung	81
2.2	Irrtum über die Rechtswidrigkeit/Unrechtsbewusstsein	82
2.2.1	Verbotsirrtum	82
2.2.2	Gebotsirrtum	82
2.3	Irrtum über Rechtfertigungsgründe	85
2.4	Irrtum über die Zumutbarkeit/Rechtspflicht zur Aktivierung	86
2.5	Irrtum über die Strafbarkeit	87
2.6	Irrtum über den Strafraum	87
3	Irrtum zuungunsten des Täters (umgekehrter Irrtum)	87
3.1	Untauglicher Versuch	87
3.1.1	Umkehrschluss/Strafwürdigkeit	87
3.1.2	Deskriptive Tatbestandsmerkmale	88
3.1.3	Normative Tatbestandsmerkmale	88
3.2	Wahndelikt	89
3.2.1	Umkehrschluss	89
3.2.2	Irrige Annahme steuerlicher Erklärungspflichten	89
 Kapitel 5: Steuerverkürzung auf Zeit		 91
1	Einführung	91
2	Abgrenzung gegenüber auf Dauer angelegter Verkürzung	91
2.1	Objektive Gründe für Steuerverkürzung auf Zeit	91
2.1.1	Vorauszahlungen	91
2.1.2	Schwarzlöhne	92
2.2	Steuerverkürzung entsprechend dem Willen des Täters	92
2.3	Einfuhr-Umsatzsteuer/Erwerbsteuer	93

2.4	Schmuggel	94
3	Strafzumessung	94
Kapitel 6: Verfolgungsverjährung		95
1	Einführung	95
2	Gesetzliche Verjährungsfristen	96
2.1	Allgemeine Fristen	96
2.2	§ 130 OWiG (Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben/Unternehmen)	97
2.3	§ 30 OWiG (Geldbuße gegen juristische Personen und Personenvereinigungen)	97
3	Beginn der Verjährung	98
3.1	Vorbemerkung (Tatvollendung/Tatbeendigung)	98
3.2	Einkommensteuer	98
3.2.1	Falsche Erklärung/tauglicher Versuch	98
3.2.2	Unterlassene Erklärung	99
3.2.3	Schema Verjährungsbeginn bei der Einkommensteuer	99
3.3	Lohnsteuer	99
3.4	Umsatzsteuer	101
3.4.1	Rechtzeitige falsche Jahreserklärung	101
3.4.2	Unterlassene Jahreserklärung	101
3.4.3	Schema Verjährungsbeginn bei der Umsatzsteuer	102
3.5	Bauabzugsteuer	102
3.6	Nichtabführung von Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer (§§ 380 AO, 26b, 26c UStG)	102
3.7	Wiederaufnahme des Verfahrens	103
4	Einzelfragen/Besonderheiten	103
4.1	Einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns (§§ 179 ff. AO)	103
4.2	Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG)	103
4.3	Kapitalertragsteuer	103
4.4	Untauglicher Versuch	103
4.5	Mitbestrafte Nachtat	104
4.6	Mittäter, Anstifter, Gehilfen (§§ 25 Abs. 2, 26, 27 StGB)	104
4.7	Begünstigung (§§ 257 StGB, 369 Abs. 1 Nr. 4 AO)	104
4.8	Gewerbesteuer	104
4.9	Erbschaft- und Schenkungsteuer	104
4.10	Vorauszahlungen	105
4.11	Nicht gerechtfertigte Steuervorteile (§ 370 Abs. 4 Satz 2 AO)	105
4.12	Unterlassene Berichtigung, Ergänzung, Nachholung (§§ 153, 149 AO)	105
4.13	Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen (§ 130 OWiG)	106
4.14	§ 30 OWiG (Geldbuße gegen juristische Personen)	106
5	Unterbrechung der Verjährung	106
5.1	Sinn der Verjährungsunterbrechung	106
5.2	Sachliche Reichweite der Verjährungsunterbrechung	108
5.2.1	Allgemein	108
5.2.2	Maßnahmen der Finanzbehörden	109
5.3	Persönliche Reichweite der Verjährungsunterbrechung	109
5.4	Juristische Person (§ 30 OWiG)	110
6	Ruhen der Verjährung	110
6.1	Sinn des Ruhens der Verjährung	110
6.2	Sachliche Reichweite	110
6.3	Verhältnis Ruhezeit/absolute Verjährungsfrist	110

6.4	Ruhefälle (nicht steuerspezifisch) – Überblick	111
6.5	Aussetzung des Straf- oder Bußgeldverfahrens (§§ 396, 410 Abs. 1 Nr. 5 AO)	111
6.5.1	Erfassung nichtsteuerlicher Delikte?	111
6.5.2	Einrechnung in die absolute Verjährungsfrist?	112
6.5.3	Ruhen trotz fehlerhafter Aussetzung?	112
6.5.4	Anfechtbarkeit nicht gewährter Aussetzung	113
6.5.5	Schadenersatz	113
7	Wirkung der Verjährung	113
7.1	Verfahrenseinstellung	113
7.2	Kosten	114
7.3	Bedeutung teilweiser Verjährung bei der Bestrafung nicht verjährter Gesetzesverletzungen	114
8	Steuerliche Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) – Kurzdarstellung	115
8.1	Bedeutung der Festsetzungsverjährung	115
8.2	Festsetzungsfrist	115
8.3	Feststellungslast für Fristverlängerung	116
8.4	Fristbeginn/Anlaufhemmung	116
8.5	Ablaufhemmung (§ 171 AO)	117
8.5.1	§ 171 Abs. 4 AO (Beginn einer Außenprüfung)	117
8.5.2	§ 171 Abs. 5 AO (Ermittlung der Steuerfahndung)	117
8.5.3	§ 171 Abs. 7 AO (Vorrang straf- und bußgeldrechtlicher Verjährung)	118
8.5.4	§ 171 Abs. 9 AO (Anzeige, Selbstanzeige)	119
9	Verjährungsbeispiel Einkommensteuer 1995	119
9.1	Unrichtige/unvollständige Einkommensteuer-Erklärung	119
9.2	Unterlassene Erklärung	120
Kapitel 7: Straf-/Bußgeldzumessung, Einstellung, Nebenfolgen		121
1	Bestrafung	121
1.1	Gesetzlicher Strafrahmen – Überblick	121
1.2	Kombination von Freiheits- und Geldstrafe	121
1.3	Strafzumessungskriterien	122
1.4	Täter-Opfer-Ausgleich	125
1.5	Gesamtstrafe	125
1.6	Tagessatzhöhe	126
1.7	Besonders schwere Fälle (§ 370 Abs. 3 AO)	127
1.7.1	Nr. 1: Steuerverkürzung in großem Ausmaß	128
1.7.1.1	Allgemein	128
1.7.1.2	Formales/materielles großes Ausmaß	129
1.7.1.2.1	Vorbemerkung	129
1.7.1.2.2	Steuerverkürzung auf Zeit	129
1.7.1.2.3	Lohnsteuerhinterziehung bei »Schwarzlöhnen«	129
1.7.1.2.4	Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO)	129
1.7.1.2.5	Formaler großer Steuerschaden	130
1.7.1.2.6	Unberechtigter Vorsteuerabzug	130
1.7.2	Nr. 2: Missbrauch der Stellung als Amtsträgers	130
1.7.3	Nr. 3: Ausnutzung des Missbrauchs durch Amtsträger	130
1.7.4	Nr. 4: Fortgesetzte Steuerverkürzung unter Verwendung nachgemachter oder falscher Belege	130
1.7.5	Nr. 5: Bandenmäßige Umsatz- und Verbrauchssteuerhinterziehung	131
1.7.6	Strafmilderungsgründe	131

1.7.6.1	Vorbemerkung	131
1.7.6.2	Unbenannte Milderungsgründe	131
1.7.6.3	»Vertypete« Milderungsgründe (§§ 49, 50 StGB)	132
1.7.7	Abhörmöglichkeit (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO)	132
1.7.8	Notwendige Verteidigung (§ 140 StPO)	132
2	Strafrechtliche Nebenfolgen – Überblick	132
2.1	Einzelfälle	132
2.2	Jagdrecht/Waffenrecht	133
3	Verfahrenseinstellung nach §§ 398 AO, 153, 153a StPO	134
3.1	§§ 398 AO, 153 StPO	134
3.2	§ 153a StPO – Überblick	134
4	Bebußung	135
5	Einstellung des Verfahrens (§ 47 OWiG)	135

Kapitel 8: Die straf- und bußgeldrechtliche Verantwortung des steuerlichen Beraters

	Kapitel 8: Die straf- und bußgeldrechtliche Verantwortung des steuerlichen Beraters	136
1	Vorbemerkung	136
2	Berufstypisches Verhalten des steuerlichen Beraters	136
3	Täterschaft oder Teilnahme des steuerlichen Beraters	137
3.1	Alleintäterschaft	137
3.2	Mittelbare Täterschaft	138
3.2.1	Mittelbare Täterschaft des Steuerpflichtigen	138
3.2.2	Mittelbare Täterschaft des Steuerberaters	138
3.3	Mitttäterschaft	138
3.4	Aufklärungsverpflichtung des Beraters gegenüber dem Finanzamt	140
3.4.1	Kenntnis der Steuerhinterziehung des Mandanten	140
3.4.2	Keine Erklärungspflicht nach § 153 AO	140
3.4.3	Berichtigungspflicht aus Garantenstellung wegen vorangegangenen Tuns (Ingerenz)	141
3.5	Teilnahme	143
3.5.1	Beihilfe durch aktives Tun	143
3.5.2	Psychische Beihilfe	144
3.5.3	Steuerberatung in Kenntnis einer fortbestehenden Steuerhinterziehung des Mandanten	144
3.5.4	Begrenzung der strafrechtlichen Verantwortung durch Klauseln	145
3.5.5	Begrenzung der strafrechtlichen Verantwortung durch den Auftrag	146
4	Leichtfertige Steuerverkürzung durch den Berater	148
4.1	Verletzung der beruflichen Sorgfaltspflichten	148
4.2	Eigene Angaben des Beraters	149
4.3	Abweichen von der Rechtsauffassung der Verwaltung oder der höchstrichterlichen Rechtsprechung	150
5	Begünstigung und Strafvereitelung durch den Berater	152
6	Gesamt-Hinweis	153

Kapitel 9: Steuergeheimnis/Verwendungsverbot (§ 393 Abs. 2 AO)

	Kapitel 9: Steuergeheimnis/Verwendungsverbot (§ 393 Abs. 2 AO)	154
1	Steuergeheimnis (§ 30 AO)	154
1.1	Sinn und Zweck	154
1.2	Gegenstand des Steuergeheimnisses	154
1.2.1	Verhältnisse anderer	154
1.2.2	Art des Bekanntwerdens	155
1.2.3	Verpflichteter Personenkreis	155

1.3	Offenbarungsbefugnis	155
1.3.1	Überblick	155
1.3.2	Einzelheiten zur zulässigen Offenbarung	157
1.3.2.1	§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO (steuerliche Verwaltungs-, Gerichts-, Straf- und Bußgeldverfahren)	157
1.3.2.2	§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO (gesetzlich zugelassene Offenbarung)	157
1.3.2.3	§ 30 Abs. 4 Nr. 3 AO (Zustimmung des Betroffenen)	157
1.3.2.4	§ 30 Abs. 4 Nr. 5 AO (zwingendes öffentliches Interesse)	158
1.3.2.5	§ 30 Abs. 5 AO (vorsätzlich falsche Angaben)	159
1.4	Offenbarungspflicht	160
1.5	Umfang der Offenbarung	161
1.6	Rechtliche Folgen der Verletzung des Steuergeheimnisses – Überblick	161
2	Verwendungsverbot des § 393 Abs. 2 AO	161
2.1	Einführung	161
2.2	Einzelheiten	162
2.2.1	Nichtsteuerstraftat	162
2.2.2	In Erfüllung steuerlicher Pflichten	162
2.2.3	Selbstanzeige/Allgemeindelikt	163
2.2.4	Zwingendes öffentliches Interesse	164
2.2.5	Fernwirkung	164
2.2.6	Verzicht auf das Verwendungsverbot	164
2.3	Bußgeldverfahren	164
2.4	Rechtsschutz	164
Teil II: Selbstanzeige		165
1	Einführung	167
1.1	Grundlagen der Selbstanzeige	167
1.2	Bezeichnung als Selbstanzeige	168
1.3	Ziel der Selbstanzeige	168
1.4	Bedeutung der Selbstanzeige	169
2	Der Berater bei der Selbstanzeige	170
2.1	Aufklärung über negative und positive Aspekte	170
2.2	Verschwiegenheitspflicht	171
2.3	Gefahr durch Mitwisserschaft	171
2.4	Auswirkung der Selbstanzeige auf frühere Straftaten	171
2.5	Auswirkung der Selbstanzeige auf frühere Selbstanzeigen	171
3	Parallele Anwendbarkeit des § 46a StGB	172
3.1	Täter-/Opfer-Ausgleich und Schadenswiedergutmachung anstelle oder neben der Selbstanzeige	172
3.2	Steuernachzahlung als Täter-/Opfer-Ausgleich bzw. Wiedergutmachung (§ 46a Nr. 1 StGB)	172
3.3	Steuernachzahlung als Schadenswiedergutmachung (§ 46a Nr. 2 StGB)	173
4	Selbstanzeige als persönlicher Strafaufhebungsgrund	174
4.1	Persönliche Erfüllung der Voraussetzungen des § 371 AO	174
4.2	Objektives Vorliegen der Voraussetzungen des § 371 AO	174
4.3	Beachtung des Analogieverbots	175
4.4	Beachtung des Grundsatzes »in dubio pro reo«	175
4.5	Freispruch, nicht Einstellung	175
5	Sachlicher Anwendungsbereich des § 371 AO	176
5.1	Täterschaft oder Teilnahme bei Steuerhinterziehung	176

5.2	Absehen von Strafverfolgung in bestimmten Fällen (§ 398a AO)	176
5.3	Anwendung auf andere Steuerstraftaten, Steuerordnungswidrigkeiten oder Straftaten	176
5.4	Auswirkung auf mitverletzte Steuerordnungswidrigkeiten	177
6	Berichtigungserklärung	178
6.1	Anzeigenerstatter der Selbstanzeige	178
6.1.1	Person des Anzeigenerstatters	178
6.1.2	Koordinierte Selbstanzeige	178
6.1.3	Selbstanzeige durch Bevollmächtigte	179
6.1.4	Selbstanzeige bei Unternehmen	179
6.1.5	Selbstanzeige mit mutmaßlichem Willen des Tatbeteiligten	180
6.1.6	Laufender steuerlicher Berater als Bevollmächtigter	181
6.2	Adressat der Selbstanzeige	181
6.2.1	Finanzbehörde	181
6.2.2	Andere Behörden	182
6.2.3	Handhabung in der Praxis	183
6.3	Form der Selbstanzeige	183
6.3.1	Formfreiheit	183
6.3.2	Bezeichnung als Selbstanzeige, Wertung als Berichtigung (§ 153 AO)	184
6.3.3	Selbstanzeige in Stufen	185
6.3.4	Einzelfragen	186
6.4	Inhalt der Selbstanzeige	187
6.4.1	Rechtslage seit dem Inkrafttreten des SchwGBG	187
6.4.2	Berichtigungszeitraum/Berichtigungsverband	188
6.4.2.1	Unverjährte Steuerstraftaten	188
6.4.2.1.1	Steuerstraftat	188
6.4.2.1.2	Strafrechtliche Verjährung	188
6.4.2.2	Zehnjähriger Mindestberichtigungszeitraum (§ 371 Abs. 1 Satz 2 a. E. AO)	188
6.4.3	Steuerart	189
6.4.4	In vollem Umfang	190
6.4.5	Dolose und undolose Teilberichtigung	191
6.4.6	Anfängliche Offenbarungspflichten als Erklärungsmaßstab	193
6.4.7	Ergänzende Ermittlungen des Finanzamts	193
6.4.8	Keine neuen Tatsachen erforderlich	194
6.4.9	Unzureichender Inhalt	194
6.4.10	Geringfügige Abweichungen	195
6.4.11	Schätzung	196
6.5	Widerruf der Selbstanzeige, Einspruch, Änderung nach § 173 AO	197
6.6	Teil-Selbstanzeige	198
6.7	Hinterziehungsstrategie durch Strafklageverbrauch	198
6.8	Zweite Selbstanzeige	199
6.9	Erklärungspflicht von Täter und Teilnehmer	200
7	Nachzahlung der Steuer und der Zinsen (§ 371 Abs. 3 AO)	201
7.1	Zweck der Vorschrift	202
7.2	Berechnung der hinterzogenen Steuer und der Hinterziehungszinsen	203
7.3	Zur Nachentrichtung Verpflichteter	203
7.3.1	Tatbeteiligter	203
7.3.2	Zu seinen Gunsten	203
7.4	Höhe des Nachzahlungsbetrages bei mehreren Tatbeteiligten	205
7.5	Nachzahlungsfrist	206
7.5.1	Fristsetzung	206

7.5.2	Zuständigkeit für die Fristsetzung	207
7.5.3	Kenntnis der Fristsetzung	207
7.5.4	Dauer der Nachzahlungsfrist	207
7.5.5	Verlängerung der Nachzahlungsfrist, Ratenzahlung, Stundung	209
7.5.6	Anfechtung der Fristsetzung	209
7.5.7	Freiwillige Zahlung vor Fristsetzung	210
7.6	Form der Nachzahlung	210
7.7	Folgen unvollständiger Nachzahlung	210
8	Negative Wirksamkeitsvoraussetzungen nach § 371 Abs. 2 AO	211
8.1	Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1a AO)	213
8.1.1	Prüfungsanordnung	213
8.1.1.1	Wirksame Prüfungsanordnung	213
8.1.1.2	Sachlicher und zeitlicher Umfang des Sperrgrundes	213
8.1.1.3	Persönlicher Umfang der Sperrwirkung	214
8.1.2	Bekanntgabe	215
8.1.2.1	Bekanntgabe an einen an der Tat Beteiligten, seinen Vertreter, den Begünstigten i. S. d. § 370 Abs. 1 AO oder dessen Vertreter	215
8.1.2.2	Beweislast für die Bekanntgabe	216
8.1.3	Wiederaufleben der Selbstanzeige	216
8.2	Einleitung und Bekanntgabe eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (§ 371 Abs. 2 Nr. 1b AO)	216
8.2.1	Zuständige Behörde	216
8.2.2	Einleitung des Verfahrens	217
8.2.3	Bekanntgabe	218
8.2.4	Empfänger der Bekanntgabe	218
8.2.5	Persönlicher Umfang der Sperrwirkung	219
8.2.6	Sachlicher Umfang der Sperrwirkung	219
8.2.7	Wiederaufleben der Selbstanzeige	220
8.3	Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1c AO)	220
8.3.1	Amtsträger der Finanzbehörde	221
8.3.2	Steuerliche Prüfung	221
8.3.3	Erscheinen	222
8.3.4	Umfang der Sperrwirkung	223
8.3.4.1	Persönlicher Umfang der Sperrwirkung	223
8.3.4.2	Sachlicher und zeitlicher Umfang der Sperrwirkung	224
8.3.5	Wiederaufleben der Selbstanzeige	225
8.4	Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat (§ 371 Abs. 2 Nr. 1d AO)	226
8.4.1	Amtsträger	226
8.4.2	Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit	226
8.4.3	Erscheinen	227
8.4.4	Umfang der Sperrwirkung	227
8.4.4.1	Persönlicher Umfang der Sperrwirkung	227
8.4.4.2	Sachlicher und zeitlicher Umfang der Sperrwirkung	227
8.4.5	Wiederaufleben der Selbstanzeige	228
8.5	Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde zur Nachschau	228
8.5.1	Amtsträger der Finanzbehörde	229
8.5.2	Nachschau	229
8.5.3	Erscheinen und ausweisen	229
8.5.4	Umfang der Sperrwirkung	230

8.5.4.1	Persönlicher Umfang der Sperrwirkung	230
8.5.4.2	Sachlicher und zeitlicher Umfang der Sperrwirkung	230
8.5.5	Wiederaufleben der Selbstanzeige	231
8.6	Entdeckung der Tat (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO)	231
8.6.1	Tatentdeckung	231
8.6.2	Tatentdecker	234
8.6.3	Person des Täters	235
8.6.4	Kenntnis des Täters von der Tatentdeckung	235
8.6.5	Absehbare Tatentdeckung	236
8.6.6	Persönlicher Umfang der Sperrwirkung	236
8.6.7	Wiederaufleben der Selbstanzeige	236
8.7	Steuervorteil über 25.000 € je Tat (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO – Betragsgrenze)	237
8.7.1	Betragsgrenze	237
8.7.2	Abstellen auf jede einzelne Tat	237
8.7.3	Herleitung der verkürzten Steuer bzw. des ungerechtfertigten Steuervorteils	238
8.7.4	Betroffener Personenkreis	239
8.8	Schwerer Fall im Sinne von § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2–5 AO (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO n. F.)	239
9	Teil-Selbstanzeige bei Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen	240
9.1	Wiedereinführung der Teil-Selbstanzeige zum 01.01.2015	240
9.2	Hintergrund der Wiedereinführung	240
9.3	Keine Anwendung auf andere Steueranmeldungen	241
9.4	Keine Anwendung auf Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen	241
9.5	Berichtigungsumfang	242
9.6	Begrenzte Geltung von Sperrgründen	242
9.7	Straffreiheit bei Teil-Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2a AO	242
10	Strafbefreiende Fremdanzeige nach § 371 Abs. 4 AO	242
10.1	Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO	243
10.2	Berichtigungspflichtige Personen	243
10.3	Anzeige nach § 153 AO als Strafverfolgungshindernis	243
10.4	Gutgläubige und bösgläubige Täter als Begünstigte	244
10.5	Zeitpunkt der Anzeige	245
10.6	Inhalt der Richtigstellung	245
10.7	Sperrwirkung	245
11	Absehen von Strafverfolgung in besonderen Fällen (§ 398a AO)	245
11.1	Zahlung von Steuer und Zinsen (§ 398a Abs. 1 Nr. 1 AO)	246
11.2	Zahlung eines Geldbetrags (Zuschlag) nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO	246
11.3	Rechtscharakter des Geldbetrages	246
11.4	Strafklageverbrauch, Einstellung, Wiederaufnahme, Anrechnung des Geldbetrages auf die Strafe	247
11.5	Staffelung des Geldbetrages	248
11.6	Abstellen auf jede einzelne Tat	249
11.7	Zahlung des Geldbetrages für die strafrechtlich noch nicht verjährten Jahre, Berichtigungsverbund	249
11.8	Hinterziehungsbetrag, Herleitung für Berechnung des Geldbetrags	249
11.9	An der Tat Beteiligte	250
11.10	Umfang der jeweiligen Zahlungspflicht, mehrfache Zahlung des Geldbetrages	250
11.11	Rechtsmittel	251
11.12	Geldbetrag als Betriebsausgabe?	251

12	Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 3 AO)	251
12.1	Allgemeines	251
12.2	Leichtfertigkeit	252
12.3	Negative Wirksamkeitsvoraussetzungen	252
12.4	Berichtigungserklärung	253
12.5	Fristgerechte Zahlung der verkürzten Steuern	254
13	Einschaltung der Bußgeld- und Strafsachenstelle nach der Selbstanzeige	254
14	Außersteuerliche Nebenfolgen der Selbstanzeige durch Mitteilungen an andere Behörden, insbesondere zum Zwecke von Disziplinarverfahren	255
14.1	Durchbrechung des Steuergeheimnisses	255
14.2	Mitteilung an die Gewerbebehörde	256
14.3	Mitteilung bei Disziplinarverfahren	256
14.4	Sonstige Mitteilungen und Risiken	257
14.5	Einzelfälle	257
15	Übergangsregelung	258
Teil III: Verfahrensrecht		259
Kapitel 1: Organisation, Aufgaben und Befugnisse bei der Fahndung		261
1	Organisation	261
1.1	Steuerfahndung/Straf- und Bußgeldsachenstelle	261
1.2	Überregionale Dienststellen	262
2	Fiskalermittlungen (§ 208 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 AO)	262
2.1	Vorfeldermittlungen	262
2.1.1	Definition »Vorfeldermittlungen«/Örtliche Zuständigkeit	262
2.1.2	Anlass für Vorfeldermittlungen	263
2.1.3	Befugnisse zur Durchführung von Vorfeldermittlungen	265
2.1.4	Schutz von Bankkunden (§ 30a AO)	266
2.1.5	Schutz der Anderkonten von Berufsheimnisträgern	267
2.1.6	Vollstreckungsrechte	267
2.2	Isolierte Fiskalermittlungen (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO)	267
2.3	Rechtsschutz/Verwertungsverbot	268
2.4	Automatisierter Kontenabruf im Besteuerungsverfahren	268
3	Straf- und bußgeldrechtliche Ermittlungen der Steuerfahndung	269
3.1	Einführung	269
3.2	Durchsuchung	270
3.2.1	Unverletzlichkeit der Wohnung (Art. 13 GG)/ freiwillige Gestattung der Durchsuchung	270
3.2.2	Antragsbefugnis	271
3.2.3	Anordnungsbefugnis	271
3.2.4	Anordnungsbefugnis bei Gefahr im Verzug	272
3.2.5	Sachliche Voraussetzungen für eine Durchsuchung/Anfangsverdacht	274
3.2.6	Verhältnismäßigkeit	277
3.2.7	Verhältnismäßigkeit bei Kanzleien von Berufsheimnisträgern	278
3.2.8	Auffindungsvermutung/Auffindungstatsachen	278
3.2.9	Anordnung einer Dauerdurchsuchung	280
3.2.10	Keine vorherige Anhörung	280
3.2.11	Inhalt eines Durchsuchungsbeschlusses	280
3.2.12	Eingeschränkte Information im Durchsuchungsbeschluss	283
3.2.13	Gültigkeitsdauer eines Durchsuchungsbeschlusses	284

3.2.14	Vollstreckung der Durchsuchungsanordnung	285
3.2.15	Herausgabe von Beschlagnahmeobjekten durch Berufsgeheimnisträger	286
3.2.16	Verfahrensbezogene Zufallsfunde	286
3.2.17	Durchsicht von Papieren	287
3.2.18	Durchsicht von Papieren bei Berufsgeheimnisträgern	288
3.2.19	Teilnahmerecht Betroffener an der Durchsicht von Papieren	290
3.2.20	Unzumutbar lange Dauer der Durchsicht	290
3.2.21	Nachtzeit	290
3.2.22	Hinzuziehung des Wohnungs-/Betriebsinhabers	290
3.2.23	Mitteilung des Durchsuchungszwecks/Aushändigung der Durchsuchungsanordnung	291
3.2.24	Anwesenheitsrecht Nichtbetroffener/Verteidiger/Anwalt	291
3.2.25	Durchsuchungszeugen	291
3.2.26	Zwangs- und Sicherungsmaßnahmen	292
3.2.27	Ende der Durchsuchung, Mitteilung, Verzeichnis	293
3.2.28	Strafrechtlicher Schutz für Durchsuchungsbeamte und zur Durchsichtigkeit mitgenommener Papiere	293
3.2.29	Verfahrensfremde Zufallsfunde	293
3.2.30	Benachrichtigung von Bankkunden	294
3.2.31	Vorfeldermittlungen der Steuerfahndung anlässlich einer Durchsuchung	295
3.3	Beschlagnahmefähige/-freie Gegenstände	296
3.3.1	Vorbemerkung	296
3.3.2	Beschlagnahmefähige/-freie Gegenstände beim Beschuldigten/ Verteidigungsaufzeichnungen des Beschuldigten	296
3.3.3	Telekommunikationsdaten	298
3.3.4	Beschlagnahmefähige/-freie Gegenstände bei Dritten (allgemein)	300
3.3.5	Beschlagnahmefähige/-freie Gegenstände bei Berufsgeheimnisträgern	300
3.3.6	Buchführungsunterlagen bei Berufsgeheimnisträgern	301
3.3.7	Verteidigungsunterlagen beim Verteidiger	302
3.3.8	Unterlagen/Testamente beim Notar	303
3.3.9	Entbindung von der beruflichen Schweigepflicht	304
3.3.10	Tatbeteiligung des Berufsgeheimnisträgers	304
3.3.11	Unterlagen bei Kreditinstituten/Anderkonten von Berufsgeheimnisträgern	305
3.3.12	Unterlagen bei Behörden	306
3.3.13	Unterlagen bei der Post	306
3.3.14	Unterlagen beim Insolvenzverwalter	307
3.3.15	Unterlagen bei Abgeordneten	307
3.4	Inhalt der Beschlagnahmeanordnung	307
3.5	Vollstreckung der Beschlagnahmeanordnung	308
3.5.1	Durchführung der Beschlagnahme	308
3.5.2	Mitwirkungspflichten	309
3.5.3	Formvorschriften	310
3.5.4	Maßnahmen bei Gefahr im Verzug	311
3.6	Strafrechtlicher Schutz für beschlagnahmte/sichergestellte Gegenstände	311
3.7	Erlöschen der Beschlagnahme/Rückgabeort	311
3.8	Steuererklärungspflicht trotz beschlagnahmter Unterlagen	313
3.9	Art und Weise der Durchsuchung und Beschlagnahme	313
3.10	Auskunftseinholung/Zeugenvernehmung	314
3.11	Rechtsbehelfe	315
3.11.1	Übersicht/Beschwerde/Antrag nach § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO	315
3.11.2	§ 98 Abs. 2 Satz 2 StPO analog	316

3.11.3	§ 98 Abs. 2 Satz 2 StPO analog/§§ 23 ff. EGGVG	317
3.11.4	Rechtsweg zum Finanzgericht bei eigener Steuerhinterziehung	317
3.11.5	Rechtsschutzinteresse	317
3.11.6	Akteneinsichtsrecht für das Beschwerdeverfahren	319
3.11.7	Rechtsschutz im StPO-Verfahren – Überblick	319
3.11.8	Weitere Rechtsschutzmöglichkeiten	319
4	Herausgabeverlangen (§ 95 StPO)	320
4.1	Voraussetzungen	320
4.2	Rechtsschutz	320
4.3	Bewährung in der Praxis	321
5	Erfragung von Daten bei Banken im Strafverfahren	321
5.1	§ 24c KWG	321
5.2	§ 98b, 93 Abs. 7 und 8 AO	321
5.3	Kontenabfrage im EU-Ausland/DBA	321
6	Strafbarkeit rechtswidriger Durchsuchung/Hausfriedensbruch	322
7	Strafprozessualer Arrest/Beschlagnahme durch die Steuerfahndung	323
Kapitel 2: Beweisverwertungsverbote (steuerlich/strafrechtlich)		324
1	Einführung	324
2	Besteuerungsverfahren	325
2.1	Vorbemerkung	325
2.2	Verwaltungsakte	325
2.2.1	Vor- oder Erstbefragungspflicht (§ 93 Abs. 1 Satz 3 AO)	325
2.2.2	Vorlageersuchen von Unterlagen (§ 97 Abs. 2 Satz 1 AO n.F.)	326
2.2.3	Vorfeldermittlungen (§ 208 Abs. 1 Nr. 3 AO)	326
2.2.4	Unzulässige Sammelauskünfte zu Konten beim Kreditinstitut (§ 30a Abs. 2 AO)	326
2.2.5	Einzelauskunftsersuchen unter Verstoß gegen die Erstbefragungspflicht (§§ 93 Abs. 1 Satz 3, 30a Abs. 5 Satz 1 AO)	326
2.2.6	Androhung einer Strafschätzung	326
2.2.7	Anderkonten von Berufsheimnisträgern	327
2.2.8	Prüfungsanordnung (§ 196 AO)	327
2.2.9	Für die Außenprüfung nicht benötigte Unterlagen (§ 194 Abs. 3 AO)	327
2.2.10	Wegen Formfehlers aufgehobener Beschlagnahmebeschluss	328
2.3	Realakte	328
2.3.1	Abschreibung von Guthabenkonten und Depots/Kontrollmitteilungen bei Banken (§ 30a Abs. 3 AO)	328
2.3.2	Belehrung Steuerpflichtiger bei Selbstbelastung (§ 393 Abs. 1 AO)	328
2.3.3	Belehrung Angehöriger (§ 101 AO)	329
2.3.4	Belehrung von Zeugen (§ 103 AO)	329
2.3.5	Unrichtige Belehrung von Berufsheimnisträgern (§ 102 AO)	329
2.4	Telefonüberwachung	329
2.5	Heilung von Rechtsmängeln/Selbstanzeige	330
2.6	Rechtsschutzverfahren	330
2.6.1	Rechtswidrige Verwaltungsakte (zweistufiges Verfahren)	330
2.6.2	Nichtige Verwaltungsakte, Realakte (einstufiges Verfahren)	331
2.7	Fernwirkung	331
2.8	Bindung für das Strafverfahren	331
3	Strafverfahren	331
3.1	Absolutes Verwertungsverbot für beschlagnahmefreie Gegenstände	331
3.2	Relatives Verwertungsverbot für dem Grunde nach beschlagnahmefähige Gegenstände	332

3.2.1	Vorbemerkung	332
3.2.2	Durchsuchung ohne Anfangsverdacht/Teilnahmeverdacht	332
3.2.3	Unzulässige Durchsuchung bei Dritten (Angehörigen)	333
3.2.4	Nichtbeachtung der Umgrenzungsfunktion des Durchsuchungsbeschlusses	333
3.2.5	Gefahr im Verzug	334
3.2.6	Durchsicht von Papieren bei Berufsheimnisträgern	334
3.2.7	Unterlagen aus Zeiträumen ohne Tatverdacht	335
3.2.8	Unterlagen aus verjährten Zeiträumen	335
3.2.9	Verbotene Erzwingung der Herausgabe	335
3.2.10	Sachliche Unzuständigkeit für den Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses	336
3.2.11	§ 393 Abs. 1 AO (zurückliegende Steuerstraftat)	336
3.2.12	§ 393 Abs. 2 AO (Nichtsteuerstraftat)	336
3.2.13	Selbstbelastung für ein Allgemeindelikt anlässlich einer Selbstanzeige	336
3.2.14	Verstoß gegen das Anwesenheitsrecht (§ 106 StPO)	337
3.3	Unterlassene/falsche Belehrung	337
3.3.1	§ 136a Abs. 3 Satz 2 StPO (Täuschung, unzulässiger Zwang)	337
3.3.2	§ 136 StPO (versehentlich unterlassene Belehrung)	337
3.3.3	Falsche oder unvollständige Belehrung	337
3.3.4	§§ 163a, 136, 137 StPO (Zuziehung eines Verteidigers)	337
3.4	Telefonüberwachung	338
3.5	Datendiebstahl/CD	338
3.6	Heilung von Rechtsmängeln, Fortwirkung, Selbstanzeige	338
3.7	Fernwirkung strafrechtlicher Verwertungsverbote/Verwendungsverbote	339
3.8	Verfahrensrechtliche Feststellung strafrechtlicher Verwertungsverbote	339
3.9	Auswirkung von Verwertungsverböten aus dem Besteuerungsverfahren auf das Strafverfahren und umgekehrt	340
4	Entbindung von der beruflichen Schweigepflicht	340
Kapitel 3: Zufallsfunde		341
1	Verfahrensfremde Zufallsfunde	341
1.1	Definition	341
1.2	Wertpapiere aus Tafelgeschäften	341
1.3	CpD-Konten/Verrechnungsschecks	342
1.4	Maßnahmen	343
2	Verfahrensbezogene Zufallsfunde	343
Kapitel 4: Aufgaben und Befugnisse des steuerlichen Beraters und des Verteidigers im Steuerstrafverfahren		344
1	Funktionen und Aufgaben des steuerlichen Beraters	344
1.1	Der steuerliche Berater als erster Ansprechpartner	344
1.2	Erste Beistandspflichten	344
1.3	Unverzögliche Hilfe	345
1.4	Vorbereitung auf die Beratungssituation	345
1.5	Kontaktaufnahme zum steuerlichen Berater ohne Wahl zum Verteidiger	345
2	Wahl des Verteidigers	346
2.1	Unverzögliche Entscheidung	346
2.2	Der Verteidiger als Organ der Rechtspflege	346
2.3	Umfang der Interessenvertretung	346
2.4	Grenzen der Interessenvertretung	347
2.4.1	(Noch) nicht zum Verteidiger gewählter steuerlicher Berater	347

2.4.2	Verteidiger	347
2.5	Form der Mandatsübernahme	349
3	Befähigung des Verteidigers; Interessenkollision	349
3.1	Steuerexperte und versierter Strafrechtler	350
3.2	Angehörige der steuerberatenden Berufe als Verteidiger	350
3.2.1	Schwerpunkt der Verteidigung auf steuerlichem Gebiet	350
3.2.2	Konfrontation statt Kooperation	350
3.2.3	Spannungsfeld zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren	351
3.2.4	Gefahren bei Tatnähe	351
3.2.4.1	Ausschluss des Verteidigers	351
3.2.4.2	Beschlagnahme	352
3.2.4.3	Interessenkollision	352
3.2.5	Steuerlicher Berater als Entlastungszeuge	352
3.2.6	Fazit	353
3.3	Strafrechtler als Verteidiger	353
3.4	Kooperation zwischen Verteidiger und steuerlichem Berater	353
4	Alleinverteidigung, Mitverteidigung, Mehrfachverteidigung	354
4.1	Alleinverteidiger	354
4.1.1	Rechtsanwälte, Rechtslehrer	354
4.1.2	Angehörige der steuerberatenden Berufe	354
4.1.3	Andere Personen als Verteidiger	355
4.2	Mitverteidiger	356
4.2.1	Zahl der Verteidiger	356
4.2.2	Steuerberatende Berufe als Mitverteidiger	357
4.3	Verbot der Mehrfachverteidigung	358
4.3.1	Tatidentität, sukzessive Mehrfachverteidigung	358
4.3.2	Verfahrensidentität	359
4.3.3	Gesetzliche Vermutung der Interessenkollision	359
4.3.4	Praktische Auswirkung des Verbots	359
4.3.5	Parallelverteidigung durch Sozien	360
4.3.6	Folgen unzulässiger Mehrfachverteidigung	360
4.3.7	Anfechtung der Zurückweisung	360
5	Rechte und Pflichten des Strafverteidigers im Einzelnen	361
5.1	Beratungspflicht	361
5.2	Recht auf Verkehr mit dem Mandanten	362
5.2.1	Bei Auftragserteilung	362
5.2.2	Schriftlicher Verkehr (Verteidigerpost)	362
5.2.3	Fernsprechverkehr	363
5.3	Akteneinsicht	363
5.3.1	Berechtigte Personen	363
5.3.2	Zeitpunkt der Akteneinsicht	364
5.3.3	Ort der Akteneinsicht	366
5.3.4	Umfang der Akteneinsicht	366
5.3.5	Anfertigung von Kopien	367
5.3.6	Versagung der Einsicht, Rechtsmittel	368
5.3.7	Verwertungsverbot, Verfahrenshindernis	369
5.4	Anwesenheitsrechte des Verteidigers	369
5.4.1	Bei richterlichen Ermittlungshandlungen	369
5.4.2	Bei Ermittlungshandlungen der Staatsanwaltschaft oder Finanzbehörde	369
5.4.3	Benachrichtigung	370

5.4.4	Frage- und Hinweisrecht	371
5.5	Ermittlungsrecht des Verteidigers	371
Kapitel 5: Wenn die Steuerfahndung kommt 372		
1	Der erste Anfangsstress	372
1.1	Unangemeldet und früh	372
1.2	Mindestens zu zweit und wohlkoordiniert	372
1.3	Geplante Stresssituation	372
1.4	Belehrung nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO	373
1.5	Erste Reaktion: Berater verständigen	373
2	Verhalten gegenüber der Fahndung, beachtenswerte Aspekte	373
2.1	Ausweispflicht der Fahndung und der Anwesenden	373
2.2	Telefonsperr, Stubenarrest, Anwesenheitsrecht	373
2.3	Fahndungszweck besprechen	374
2.4	Störungen vermeiden, Diskretion und Deeskalation	374
2.5	Durchsuchung	375
2.5.1	Inhalt des Durchsuchungsbeschlusses prüfen	375
2.5.2	Wenn kein Durchsuchungsbeschluss, Gefahr im Verzug prüfen	375
2.5.3	Nach der Durchsuchung schriftliche Mitteilung über den Grund der Durchsuchung verlangen	376
2.5.4	Durchsuchungszeugen	376
2.5.5	Zuziehung des Betriebsprüfers zur Durchsuchung	376
2.5.6	Was wird durchgesehen?	377
2.5.7	Freiwillige Herausgabe nur in Ausnahmefällen	377
2.6	Beschlagnahme	378
2.6.1	Einhaltung der Beschlagnahmefreiheit überwachen	378
2.6.2	Kopien wichtiger Unterlagen fertigen	378
2.6.3	Genauere Protokollierung	379
2.6.4	Versiegeln der Unterlagen	379
2.7	Körperliche Durchsuchung	379
2.8	Anordnung der Untersuchungshaft, vorläufige Festnahme	379
3	Keine sachliche Kooperation (Aussage, Vernehmung)	380
3.1	Nicht verunsichern lassen	380
3.2	Keine Einlassungen zur Sache	380
Kapitel 6: Fahndung beim steuerlichen Berater 382		
1	Einführung	382
2	Durchsuchung beim steuerlichen Berater	383
2.1	Der Berater als unverdächtiger Dritter (§ 103 StPO)	383
2.1.1	Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	383
2.1.2	Konkrete Begründung des Tatverdachts	384
2.1.3	Konkretisierung der gesuchten Beweisgegenstände	384
2.1.4	Konkrete Umstände für das Auffinden von Beweismitteln	385
2.1.5	Keine Durchsuchung nach beschlagnahmefreien Beweismitteln	385
2.2	Der Berater als Beschuldigter (§ 102 StPO)	386
2.2.1	Anfangsverdacht	386
2.2.2	Wechsel zur Durchsuchung nach § 102 StPO	386
3	Beschlagnahme beim steuerlichen Berater	387
3.1	Beschlagnahmegegenstände	387
3.2	Freiwillige Herausgabe	387

3.3	Beschlagnahmeprivileg der steuerberatenden Berufe	387
3.4	Entbindung von der Schweigepflicht	389
3.5	Umfang des Beschlagnahmeprivilegs	389
3.5.1	Elektronisch gespeicherte Daten	389
3.5.2	Schriftliche Mitteilungen zwischen dem Berufsgeheimnisträger und seinem Mandanten	391
3.5.3	Aufzeichnungen des Beraters oder seines Berufshelfers	391
3.5.4	Andere Gegenstände, auf die sich das Aussageverweigerungsrecht der Berufsgeheimnisträger bzw. ihrer Hilfspersonen erstreckt	391
3.5.5	Handakten	392
3.6	Buchhaltungsunterlagen des Mandanten	392
3.6.1	Für die Beschlagnahme der Buchhaltungsunterlagen	393
3.6.2	Vermittelnde Auffassung	394
3.6.3	Gegen die Beschlagnahme der Buchhaltungsunterlagen	395
3.6.4	Buchhaltungsunterlagen beim Verteidiger	395
3.7	Sicherstellungsverzeichnis	395
4	Zeugnisverweigerungsrecht des steuerlichen Beraters und seiner Helfer	395
4.1	Zeugnisverweigerungsrecht des Beraters	395
4.2	Zeugnisverweigerungsrecht der Sozien und der Berufshelfer	396
 Kapitel 7: Wechselwirkung von Besteuerungs- und Strafverfahren		 397
1	Nebeneinander von Besteuerungsverfahren und Strafverfahren	397
2	Rechte und Pflichten des Beschuldigten im Strafverfahren	397
3	Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren	398
4	Das Dilemma zwischen Aussageverweigerungsrecht und Mitwirkungsverpflichtung	399
5	Keine Bindungswirkung von Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren	402
6	Außenprüfung bei Verdacht einer Steuerstraftat	402
 Kapitel 8: Tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren		 404
1	Tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren	404
1.1	Keine Vereinbarung über den Steueranspruch	404
1.2	Rechtsgrundlagen der tatsächlichen Verständigung	404
1.3	Mitwirkung eines entscheidungsbefugten Amtsträgers, Vertretung	405
1.4	Zeitpunkt der tatsächlichen Verständigung	407
1.5	Gegenstand der tatsächlichen Verständigung	407
1.5.1	Tatsächliche Verständigung über Sachverhalte	407
1.5.2	Tatsächliche Verständigung über Rechtsfragen	408
1.6	Form der tatsächlichen Verständigung	409
1.7	Aufhebung/Änderung/Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung	409
1.8	Bedeutung der tatsächlichen Verständigung für das Steuerstrafverfahren	410
2	Erörterung bzw. tatsächliche Verständigung im Strafverfahren	411
2.1	Erörterungen bzw. tatsächliche Verständigung (Absprachen) als Bestandteil der Strafrechtspflege	411
2.2	Rechtsgrundlagen der Erörterungen und tatsächlichen Verständigung	412
2.3	Bindung an die allgemeinen Grundsätze des Strafprozessrechts und des Strafrechts	413
2.4	Erörterung bzw. tatsächliche Verständigung in der Praxis	413
2.5	Risiken und Chancen durch Verhandlungen und Absprachen	414
2.5.1	Risiken durch Verhandlungen und Absprachen	414
2.5.2	Chancen durch Absprachen	415

2.5.3	Verfahrensbeschleunigung durch Steuerzugeständnisse	415
2.6	Erörterung bzw. tatsächliche Verständigung in den verschiedenen Erfahrungsabschnitten	415
2.6.1	Erörterungen im Ermittlungsverfahren	416
2.6.2	Erörterungen im Zwischenverfahren	416
2.6.3	Erörterungen bzw. die tatsächliche Verständigung im Hauptverfahren	417
2.7	Einzelfragen	418
2.7.1	Geständnis	418
2.7.2	Zusage einer Höchststrafe	419
2.7.3	Bindungswirkung	419
2.7.4	Rechtsmittelverzicht	421
Kapitel 9: Zwischenverfahren		422
1	Dauer des Zwischenverfahrens	422
2	Anklageschrift	422
3	Mitteilung der Anklageschrift	422
4	Entscheidung über die Eröffnung	423
5	Aufgaben der Verteidigung im Zwischenverfahren	423
5.1	Formelle und materielle Einwendungen gegen die Eröffnung des Hauptverfahrens (§ 201 Abs. 1 StPO)	423
5.1.1	Prüfung der Anklageschrift	423
5.1.2	Verfahrenshindernis	424
5.1.3	Hinreichender Tatverdacht	424
5.1.4	Anträge zu Beweiserhebungen nach § 201 Abs. 1 StPO	424
5.1.5	Schutzschrift	424
5.2	Absprachen	425
5.3	Vorbereitung der Hauptverhandlung	425
Kapitel 10: Strafverfahren/Verfahrensabschluss/Registereintragung		426
1	Strafbefehl	426
2	Anklage	427
3	Hauptverhandlung	428
4	Verfahrensabsprachen/Rechtsmittelverzicht	429
5	Beweiswürdigung	430
6	Urteilsgründe	431
7	Rechtsmittel	432
8	Präjudizwirkung strafrechtlicher Verurteilung	432
8.1	Steuerliches Verfahren	432
8.2	Anwalts-/Beamtenverfahren	433
9	Register	433
9.1	Bundeszentralregister/Führungszeugnis/Tilgungsfristen	433
9.2	Gewerbezentralregister/Tilgungsfristen	434
Kapitel 11: Verfahren bei Ordnungswidrigkeiten (Bußgeldverfahren)		435
1	Bedeutung des Bußgeldverfahrens im Steuerstrafrecht	435
2	Sachliche Zuständigkeit	435
3	Maßgebliche Rechtsvorschriften	435
4	Opportunitätsprinzip	435
5	Verfahrensablauf	436
5.1	Vorverfahren	436
5.1.1	Beginn des Vorverfahrens	436

5.1.2	Ermittlungen der Finanzbehörde	436
5.1.3	Einstellung des Bußgeldverfahrens	437
5.1.4	Verwarnung	437
5.1.5	Bußgeldbescheid	437
5.2	Zwischenverfahren	437
5.2.1	Einspruch	437
5.2.2	Verwerfung des Einspruchs als unzulässig	438
5.2.3	Überprüfung des Bußgeldbescheides durch die Finanzbehörde	438
5.2.4	Überprüfung des Bußgeldbescheides durch die Staatsanwaltschaft	438
5.2.5	Überprüfung des Bußgeldbescheides durch das Gericht	439
5.3	Hauptverfahren	439
5.3.1	Hauptverhandlung	439
5.3.2	Beschlussverfahren	439
5.3.3	Verböserung	439
5.3.4	Rücknahme des Einspruchs	439
6	Verteidigung im Bußgeldverfahren	439
Kapitel 12: Kosten und Gebühren im Straf- und im Bußgeldverfahren		441
1	Kosten des Verfahrens	441
2	Notwendige Auslagen des Beschuldigten	441
3	Kostenentscheidung im Straf- und Bußgeldverfahren	441
4	Kosten des Verteidigers	442
4.1	Wahlverteidiger	442
4.2	Pflichtverteidiger	443
4.3	Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer als Verteidiger	443
4.4	Verteidigerwechsel	444
4.5	Gemeinschaftliche Verteidigung durch einen Rechtsanwalt und einen steuerlichen Berater	444
5.	Abzugsfähigkeit der Kosten der Verteidigung	445
5.1	Sonderausgaben	445
5.2	Werbungskosten, Betriebsausgaben	445
5.3	Außergewöhnliche Belastung	446
5.4	Höhe der abzugsfähigen Kosten	447
6	Übernahme von Sanktionen und Verteidigerkosten durch Unternehmen	447
Kapitel 13: Entschädigung		450
1	Öffentlich-rechtliches Verwahrungsverhältnis	450
2	Amtspflichtverletzung (§ 839 BGB i. V. m. Art. 34 GG)	450
3	Aufopferungsanspruch (für Dritte)	451
4	Strafrechtsentschädigungsgesetz (für Beschuldigte)	451
5	Kostenpflicht des Anzeigerstatters (§ 469 StPO)	452
6	Justizvergütungs- und Entschädigungsgesetz (für Dritte)	452
6.1	Allgemein	452
6.1.1	Entschädigungsumfang	452
6.1.2	Geltendmachung im Strafverfahren	453
6.1.3	Geltendmachung im Fiskalverfahren	453
6.2	Banken/Vorwurf institutionalisierter Beihilfe	453
7	Menschenrechtskonvention	454
8	Keine rechtzeitige Wiederaufnahme nach Aussetzung gem. § 396 AO	454

Kapitel 14: Hinterziehungszinsen	455
1 Vollendete Steuerhinterziehung	455
2 Bemessungsgrundlage der Hinterziehungszinsen	455
3 Zinsschuldner	456
4 Beginn und Ende des Zinslaufs	457
5 Anrechnung von Nachzahlungszinsen	457
6 Festsetzung der Hinterziehungszinsen	458
7 Strafbefreiende Wirkung bei Selbstanzeige und bei § 398a AO	458
Anhänge	459
Anhang 1: Auslösende Ereignisse von Steuerfahndungsmaßnahmen	461
1 Erster Anlass zum Tätigwerden	461
2 Anzeigen	461
2.1 Anonyme Anzeigen	461
2.2 Vertrauliche Anzeigen	462
2.3 Beispielfälle	462
3 Prüfungshandlungen der Verwaltung	463
3.1 Außenprüfung beim Betroffenen	463
3.2 Prüfungen bei Dritten	463
3.3 Kontrollmitteilungen der Außenprüfung, insbesondere auch bei Bankenprüfungen	463
3.4 Kontrollmitteilungen der Gerichte und Behörden	464
3.5 Internationale Kontrollmitteilungen, automatischer Informationsaustausch	464
3.6 Steueründer-CDs	465
3.7 Automatisierte Kontenabfrage	466
3.8 Kontenabfrage innerhalb der Europäischen Union	468
4 Weitere Informationsquellen und Ereignisse	469
Anhang 2: Haftung des Steuerhinterziehers und Steuerhehlers sowie des Steuerberaters	470
1 Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers	470
1.1 Überblick	470
1.2 Voraussetzungen der Haftung nach § 71 AO	470
1.2.1 Vollendete rechtswidrige und schuldhafte Tat	470
1.2.2 Haftung auch ohne eigenen Vorteil	471
1.3 Eigenständige Entscheidung der Finanzbehörde	471
1.4 Täter und Teilnehmer	472
1.5 Akzessorietät der Haftung	472
1.6 Keine Subsidiarität der Haftung	472
1.7 Mehrheit von Haftungsschuldnern	472
1.8 Ermessen der Finanzbehörde	472
1.9 Umfang der Haftung	473
2 Zivilrechtliche Haftung des steuerlichen Beraters gegenüber seinem Mandanten für Geldbußen oder Geldstrafen	474
2.1 Allgemeine Grundsätze	474
2.2 Haftung für Geldstrafen und Geldbußen	474
2.3 Vermeidung der Haftung	476
2.4 Verjährung des Anspruchs	476
2.5 Hinweispflicht des Beraters	476

Anhang 3: Beschlagnahme beim Verteidiger	478
Anhang 4: Verhaltensregeln bei Durchsuchungsmaßnahmen	479
1 Checkliste: Verhalten am Tag X	479
2 Checkliste: Maßnahmen nach dem Tag X	480
Stichwortverzeichnis	481
Literatur	491