

Dr. Markus Brender

Aktuelles Steuerstrafrecht

*Steuerfahndung – Steuerhinterziehung – Selbstanzeige
– Aktuelle Entwicklungen*



NEUAUFLAGE

Dr. Markus Brender
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht
Fachanwalt für Bank- und Kapitalmarktrecht
Frankfurt am Main
www.brender-huelsmeier.de

Vorbemerkung

Es besteht weiterhin ein erheblicher Bedarf, das rechtliche Instrument der Selbstanzeige nutzen zu können, um Straffreiheit nach Steuerhinterziehung zu erreichen. Diese Veröffentlichung erläutert daher in einer auch für Nichtjuristen verständlichen Weise typische steuerstrafrechtliche Themen, und zwar Aufgaben und Befugnisse der Steuerfahndung, den Straftatbestand der Steuerhinterziehung und die gesetzlichen Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige.

Der Gesetzgeber hatte das Recht der Selbstanzeige mit Wirkung ab 1.1.2015 reformiert. Im Ergebnis erwies sich diese Reform in vielen Fällen jedoch gerade nicht als die gelegentlich so dargestellte drastische Verschärfung. Auch weiterhin ist eine Selbstanzeige möglich. Die Absenkung der Betragsgrenze betreffend die Zahlung eines finanziellen Zuschlages neben der Steuer als weitere Voraussetzung für die Straffreiheit und aber auch die Erhöhung der Zuschlagssätze greifen in der Praxis jedenfalls bei einkommensteuerlichen Selbstanzeigen vielfach nicht ein, da die Schwellenwerte hoch angesetzt sind.

Nicht zu verkennen ist allerdings, dass sich auch diese Reform der Selbstanzeige in das Gesamtbild fügt, wonach Steuerhinterziehungen stärker verfolgt werden sollen.

Zu diesem Bild gehören die Entwicklungen beim internationalen Informationsaustausch ebenso wie etwa die jüngst durch das Jahressteuergesetz 2020 zum Jahreswechsel eingeführte Verlängerung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung bei Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen von bisher 10 Jahren auf nunmehr 15 Jahre. Darüber hinaus wurde durch dieses Gesetz die Möglichkeit erhalten und verschärft, die durch Steuerhinterziehung erlangten Vorteile trotz einer bereits eingetretenen steuerlichen Verjährung strafrechtlich einziehen und damit dem Begünstigten wieder abnehmen zu können. In besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung soll dies sogar mit Rückwirkung in die Vergangenheit hinein möglich sein, das heißt also auch Zeiträume vor dieser Neuregelung betreffen. Die sich hieraus ergebenden und in den Einzelheiten komplexen Fragen sind bei der Prüfung zu berücksichtigen, ob und in welcher Weise ggf. Selbstanzeige erstattet werden soll.

Frankfurt am Main, den 11.04.2021

Dr. Markus Brender
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht
Fachanwalt für Bank- und Kapitalmarktrecht

Inhalt

I. Die Steuerfahndung	4
1. Steuerhinterziehung und Steuerfahndung	4
2. Die Aufgaben der Steuerfahndung	4
3. Der organisatorische Aufbau der Steuerfahndung	5
4. Die Doppelfunktion als Steuer- und Strafverfolgungsbehörde	6
5. Fahndungsmaßnahmen der Steuerfahndung	7
6. Rechtsmittel im Steuerstrafverfahren	12
7. Weiteres Verfahren	13
II. Die Steuerhinterziehung als Straftat	14
1. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO)	14
2. Der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO)	16
3. Strafzumessung bei Steuerhinterziehung (§ 370 AO)	17
4. Verjährungsfragen bei Steuerhinterziehung	19
5. Hinterziehungszinsen	20
6. Einziehung trotz Verjährung	20
III. Straffreiheit durch Selbstanzeige	22
1. Bedeutung der Selbstanzeige	22
2. Voraussetzungen, Form und Inhalt der Selbstanzeige	22
3. Das Erfordernis der Nachzahlung der hinterzogenen Steuern sowie der Zinsen	25
4. Die Sperren für eine wirksame Selbstanzeige	26
5. Konsequenzen der Selbstanzeige: Straffreiheit oder Absehen von Verfolgung	29
6. Sonderregelungen für Steueranmeldungen und zur steuerlichen Verjährung	30
IV. Aktuelle Entwicklungen	32
1. Automatisierter Informationsaustausch international – Anwendung des Common Reporting Standard der OECD – Erstmeldung 2017- Aufhebung der EU-Zinsrichtlinie	32
2. Umsetzung des Foreign Account Tax Compliance Act (“FATCA”)	32
Literaturhinweise	335
Anhang 1: Auszug aus der Abgabenordnung	37
Anhang 2: Beispiel einer straffbefreienden Selbstanzeige	45

I. Die Steuerfahndung

1. Steuerhinterziehung und Steuerfahndung

Über den Umfang der Steuern, die in der Bundesrepublik jährlich hinterzogen werden, gibt es keine genauen Zahlen, sondern nur grobe Schätzungen, die je nach Standpunkt des Ermittelnden sehr unterschiedlich ausfallen.

Für die Mehrzahl der Bundesbürger dürfte die Kriminalität der Steuerhinterziehung zwar feststehen. Dennoch wird dem Steuerhinterzieher mehr Verständnis entgegengebracht als anderen Straftätern. Dies beruht vor allem darauf, dass es sich bei dem durch den Straftatbestand der Steuerhinterziehung geschützten Rechtsgut um das öffentliche Interesse an einem vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen handelt. Dieses Rechtsgut aber ist abstrakt und überindividuell, so dass der durch die Hinterziehung konkret entstehende Schaden kaum erkennbar ist. Auch glaubt der Steuerbürger in Anbetracht eines nicht mehr überschaubaren Geflechtes von Steuerregelungen und –ausnahmen wie aber auch eines als überzogen empfundenen Fiskalanspruches eine Art moralisches Recht zur steuerlichen Notwehr zu besitzen. Andererseits ist in der öffentlichen Bewertung der Steuerhinterziehung durchaus festzustellen, dass diese Straftat nicht länger als Kavaliersdelikt empfunden wird.

Auf der Seite des Staates ist es die **Steuerfahndung**, die dem Steuerhinterzieher nachzuforschen hat. Die Steuerfahndung hat hierbei eine **doppelte Funktion**. Einerseits ist sie **Finanzverwaltung** und verfährt als solche nach den Regelungen des Steuerrechts, insbesondere der Abgabenordnung. Andererseits ist sie zugleich Steuerpolizei auf dem Gebiet des Steuerrechts, d. h. also Strafverfolgungsbehörde mit Befugnissen nach der Strafprozessordnung. Diese doppelte Aufgabe und doppelte Befugnis macht die Steuerfahndung zu einer machtvollen Instanz für den betroffenen Bürger.

2. Die Aufgaben der Steuerfahndung

§ 208 Abs. 1 AO formuliert lapidar: *„Aufgabe der Steuerfahndung ist 1. die Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten, 2. die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in den in Nummer 1 bezeichneten Fällen, 3. die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle.“*

Zu den in Nummer 1 genannten Steuerstraftaten, die die Steuerfahndung erforschen soll, gehören nach § 369 AO folgende Taten: *„Taten, die nach den Steuergesetzen strafbar sind“*, d. h. vor allem die Steuerhinterziehung; der so genannte Bannbruch, d.

h. ein Zollvergeben, die ein Steuerzeichen betreffende Wertzeichenfälschung und schließlich die Begünstigung einer Person, die eine der vorgenannten Taten begangen hat. Steuerordnungswidrigkeiten sind nach § 377 AO alle Zuwiderhandlungen, die nach den Steuergesetzen mit Geldbuße geahndet werden können. Hierzu gehören vor allem die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO und die Steuergefährdung nach § 379 AO. Wenn die Steuerfahndung Steuerstraftaten und –Ordnungswidrigkeiten erforscht, handelt sie als Steuerpolizei (§§ 404, 410 AO).

Wie § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO zu entnehmen ist, ist die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Falle von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten ebenfalls Aufgabe der Steuerfahndung. Dies leuchtet ein, weil etwa eine Steuerhinterziehung nur dann bejaht werden kann, wenn zuvor der wirkliche Anspruch dem Grunde und der Höhe nach festgestellt wurde. Die Aufgaben nach § 208 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO sind somit untrennbar inhaltlich verschränkt.

Die weitere Aufgabe der Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO ermächtigt die Steuerfahndung zwar nicht zu Ermittlungen ins Blaue hinein. Gleichwohl darf hier bereits dann ermittelt werden, wenn gewisse Anhaltspunkte für rein objektive Steuerverkürzungen vorliegen, ohne dass zwingend der Verdacht eines Steuerdeliktes, d. h. also einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit, gegeben sein muss. Unbekannte Steuerfälle sind solche, bei denen entweder der Steuerzahler oder der steuerliche Sachverhalt oder auch beide Elemente nicht bekannt sind.

Beispielsweise kann die Steuerfahndung ermitteln, ob Zahnärzte Einnahmen aus Goldgeschäften, die sie mit Goldschmiedeanstalten getätigt hatten, versteuert haben oder auch, ob Kfz-Händler, die unter Chiffre-Anzeige inseriert hatten, die Einkünfte aus Pkw-Verkäufen versteuert haben. Insofern bieten die bloßen Erfahrungswerte der Finanzämter, dass bei derartigen Sachverhalten vielfach keine Versteuerung erfolgt, nach Auffassung der Rechtsprechung bereits einen ausreichenden Anlass für Ermittlungen der Steuerfahndung.

Über die vorgenannten drei Hauptaufgaben hinaus können sich schließlich auch aus § 208 Abs. 2 AO weitere Zuständigkeiten ergeben. Danach gehören auch steuerliche Ermittlungen einschließlich der Außenprüfung auf Ersuchen der zuständigen Finanzbehörde wie auch sonstige übertragene Aufgaben zum weiteren Aufgabenfeld der Steuerfahndung.

3. Der organisatorische Aufbau der Steuerfahndung

Der organisatorische Aufbau der Steuerfahndung im einzelnen ist nicht vom Gesetzgeber vorgegeben. Tatsächlich ist die Steuerfahndung in den verschiedenen Bundeslän-

den auch unterschiedlich strukturiert. In den weitaus meisten Bundesländern ist die Steuerfahndung Teil eines Finanzamtes, so etwa in Baden-Württemberg, Hessen, Bayern, Rheinland-Pfalz und den neuen Bundesländern. In Nordrhein-Westfalen und in Niedersachsen etwa wurden jedoch eigenständige Finanzämter gebildet, die ausschließlich die Zuständigkeiten der Steuerfahndung wie auch der so genannten Bußgeld- und Strafsachenstelle in sich vereinen. Letztere verfügt über staatsanwaltschaftliche Befugnisse und übt die Funktion der Staatsanwaltschaft in Steuersachen aus.

Unabhängig von ihrer konkreten organisatorischen Ansiedlung ist die strukturelle Anbindung der Steuerfahndung durch ihre Zwitterstellung als Steuerpolizei und Steuerbehörde gekennzeichnet: Über die Steuerfestsetzung entscheidet das zuständige Finanzamt, über eine Strafverfolgung kann die Bußgeld- und Strafsachenstelle oder, sofern diese die Angelegenheit an sich gezogen hat, die Staatsanwaltschaft entscheiden. Die Dienstaufsicht wird von der nächsthöheren Behörde, d. h. der Oberfinanzdirektion, ausgeübt. Die Ermittlungsarbeiten selbst werden von der Steuerfahndung geleistet, wobei jeweils mehrere Fahndungsprüfer einem Sachgebietsleiter unterstehen.

4. Die Doppelfunktion als Steuer- und Strafverfolgungsbehörde

Da einerseits die Erforschung von Steuerdelikten und andererseits die Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen wie auch die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle zu den Aufgaben der Steuerfahndung gehören, stellt sich die Frage nach dem Verhältnis von Steuerstrafverfahren und Besteuerungsverfahren.

§ 393 Abs. 1 Satz 1 AO führt hierzu aus: *„Die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften.“* Der Wortlaut des Gesetzes spricht für eine formal getrennte Betrachtung. Tatsächlich ist über die Frage nach der Überlagerung, Kollision oder auch Abgrenzung der unterschiedlichen Verfahren nach Abgabenordnung und Strafprozessordnung hier jedoch nur wenig ausgesagt. Zwei weitere Vorschriften enthalten ergänzende Regelungen.

In **§ 393 Abs. 1 Satz 2-4 AO** wird angeordnet: *„Im **Besteuerungsverfahren** sind jedoch Zwangsmittel gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen **Steuerstraftat** oder **Steuerordnungswidrigkeit** zu belasten. Dies gilt stets, soweit gegen ihn wegen einer solchen Tat das Strafverfahren eingeleitet worden ist. Der Steuerpflichtige ist hierüber zu belehren, soweit dazu Anlass besteht.“*

Das soeben zitierte gesetzliche Verbot von Zwangsmitteln zur Durchsetzung steuerlicher Pflichten im Falle einer Selbstbelastung zeigt, dass beide Verfahrensarten nicht isoliert betrachtet werden dürfen. Der rechtsstaatliche Gedanke, dass niemand zur

Selbstbelastung gezwungen sein kann, schlägt auf das Besteuerungsverfahren durch und suspendiert den Steuerpflichtigen von den sonst bestehenden Mitwirkungspflichten.

Wie **§ 393 Abs. 2 AO** ferner zu entnehmen ist, kann der im **Besteuerungsverfahren** ermittelte Sachverhalt im **Strafverfahren** nur dann verwertet werden, wenn dieses spezifisch eine Steuerstraftat zum Gegenstand hat. Ist dies nicht der Fall, dürfen die steuerlichen Erkenntnisse regelmäßig nicht verwertet werden. Eine Ausnahme besteht jedoch dann, wenn an der Verfolgung der Straftat ein zwingendes öffentliches Interesse im Sinne von **§ 30 Abs. 4 Nr. 5 AO** besteht, was beispielsweise bei umfangreichen Wirtschaftsstraftaten bejaht werden kann.

Über die beiden soeben angesprochenen gesetzlichen Regelungen hinaus entscheidet mangels weiterer konkreter Bestimmungen dann jedoch das jeweilige Vorverständnis: Maßgeblich ist, inwieweit die Steuerfahndung als beschränkt auf die Regelungen der einmal eingeschlagenen Verfahrensart, Besteuerungsverfahren oder Steuerstrafverfahren, angesehen wird oder ob ihr weitergehende Verfahrensrechte und ggf. auch ein sofortiger Wechsel der Verfahrensart zugebilligt werden. Diese Frage ist von erheblicher praktischer Bedeutung wie folgendes Beispiel zeigt:

Die Steuerfahndung kann einer Bank in einem strafrechtlichen Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung etwa einen Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss vorlegen. Dieser Beschluss erstreckt sich auf den Zeitraum, in dem die grundsätzlich fünfjährige strafrechtliche Verjährung noch nicht eingetreten ist. Nunmehr möchte die Steuerfahndung für den davor liegenden Zeitraum, in dem diese Verjährung bereits eingetreten ist, gleichwohl noch im Wege des Auskunftersuchens nach **§ 93 AO** Kontenumsätze erfragen. Im Ergebnis würde durch eine solche Anfrage im Besteuerungsverfahren die Verfahrenssperre im Strafverfahren unterlaufen. Dagegen könnten deswegen keine Einwendungen bestehen, weil Steuerstrafverfahren und Besteuerungsverfahren unterschiedliche Zwecke verfolgen. Gleichwohl ist der Auffassung zuzustimmen, dass die Steuerfahndung jedenfalls nicht willkürlich die Verfahrensart wechseln darf, falls sie zunächst etwa ausdrücklich erklärt hat, im Steuerstrafverfahren zu ermitteln. Die Klarheit über die jeweilige Verfahrensart ist Voraussetzung für einen effektiven Rechtsschutz des betroffenen Bürgers. Zumindest insoweit gibt es daher Grenzen für einen plötzlichen Verfahrenswechsel.

5. Fahndungsmaßnahmen der Steuerfahndung

(1)

Als allgemeine Grundsätze lassen sich festhalten: Der Anlass für die Ermittlung der Steuerfahndung kann sehr verschieden sein: Strafanzeigen Dritter, Selbstanzeigen,

Einschaltung durch die Betriebsprüfung, Feststellungen anlässlich anderweitiger Ermittlungen, etwa wegen des Verdachtes der Beihilfe zur Steuerhinterziehung bei Banken, nicht zuletzt auch Ermittlungen der Steuerfahndung bei unbekanntem Steuerfällen. Im Verfahren wegen Steuerstraftaten hat die Steuerfahndung die Aufgaben und Befugnisse einer Steuerpolizei; ihre Beamten sind Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft. Anders als im Besteuerungsverfahren ergeben sich die Kompetenzen der Steuerfahndung daher nicht aus der Abgabenordnung, sondern aus der Strafprozessordnung (§ 404 AO). Dies bedeutet insbesondere, dass die Steuerfahndung zu einem sofortigen ersten Zugriff berechtigt ist: Bei so genannter Gefahr im Verzug ist sie berechtigt, eine Beschlagnahme von Beweismitteln (§ 98 StPO), eine Durchsuchung (§ 105 StPO) oder ggf. auch eine vorläufige Festnahme (§ 127 StPO) durchzuführen. Eine vorherige richterliche Kontrolle ist in diesen Fällen nicht gegeben, da die vorausgesetzte Gefahr im Verzug gerade bedeutet, dass zur Sicherung des Fahndungserfolges unverzüglich gehandelt werden muss. Die Steuerfahndung hat ferner auch die Befugnis, die Papiere der von einer Durchsuchung betroffenen Person durchzusehen (§ 404 Satz 2 1. HS StPO). Zeugen sind verpflichtet, auf Ladung der Steuerfahndung zu erscheinen und zur Sache auszusagen, wenn der Ladung ein Auftrag der Staatsanwaltschaft zugrunde liegt (§ 163 StPO). Bestimmte Befugnisse bleiben allerdings der Staatsanwaltschaft vorbehalten. Diese entscheidet z.B. über die Zeugeneigenschaft oder das Vorliegen von Zeugnisverweigerungs- oder Auskunftsverweigerungsrechten, sofern insoweit Zweifel bestehen oder im Laufe der Vernehmung aufkommen (§ 163 Abs. 4 Nr. 1 StPO).

Das Verbot bestimmter rechtsstaatwidriger Vernehmungsmethoden nach § 136 a) StPO gilt selbstverständlich auch für die Steuerfahndung: Die Freiheit der Willensentscheidung und Willensbildung des Beschuldigten darf insbesondere nicht beeinträchtigt werden durch Misshandlung, durch Ermüdung oder durch Täuschung. So dürfte die Steuerfahndung einen Beschuldigten beispielsweise nicht dadurch zu einer Aussage veranlassen, dass ihm eröffnet wird, seine Ehefrau habe eine gemeinsam begangene Steuerhinterziehung bereits gestanden. Aussagen, die entgegen § 136 a) StPO zustande gekommen sind, unterliegen einem absoluten Verwertungsverbot.

Üblicherweise handelt die Steuerfahndung bei einer Durchsuchung und Beschlagnahme nicht unter Berufung auf Gefahr im Verzug, sondern erwirkt zuvor einen entsprechenden richterlichen Beschluss. Wie die Praxis zeigt, stellen die Gerichte allerdings nur niedrige Anforderungen an einen Tatverdacht, so dass der jeweilige Beschluss rasch erlassen wird.

(2)

Die Voraussetzungen und der Ablauf einer Durchsuchung sind in wichtigen Punkten ausdrücklich gesetzlich geregelt. §§ 102, 103 StPO regeln zunächst die Voraussetzungen wie folgt: *„Bei dem, welcher als Täter oder Teilnehmer einer Straftat oder der Be-*

günstigung, Strafvereitelung oder Hehlerei verdächtig ist, kann eine Durchsuchung der Wohnung und anderer Räume sowie seiner Person und der ihm gehörenden Sachen sowohl zum Zwecke seiner Ergreifung als auch dann vorgenommen werden, wenn zu vermuten ist, dass die Durchsuchung zur Auffindung von Beweismitteln führen werde. Bei anderen Personen sind Durchsuchungen nur zur Ergreifung des Beschuldigten oder zur Verfolgung von Spuren einer Straftat oder zur Beschlagnahme bestimmter Gegenstände und nur dann zulässig, wenn Tatsachen vorliegen, aus denen zu schließen ist, dass die gesuchte Person, Spur oder Sache sich in den zu durchsuchenden Räumen befindet....“

Die Durchsuchung hat mithin zum Ziel, Beweismittel und ggf. auch den Verdächtigen selbst ausfindig zu machen. Ergänzend ordnet § 104 StPO an, dass Durchsuchungen zur Nachtzeit grundsätzlich unzulässig sind (1.4. bis 30.9. eines jeden Jahres: neun Uhr abends bis vier Uhr morgens, sonst: neun Uhr abends bis sechs Uhr Morgens).

Der Durchsuchungsbeschluss des zuständigen Amtsgerichtes wird im Regelfall zugleich mit einem Beschlagnahmebeschluss betreffend die sicherzustellenden Beweismittel verbunden. Er muss mindestens so konkret abgefasst sein, dass aus ihm der Tatvorwurf, d. h. die Tathandlung, die angeblich hinterzogene Steuer und der angebliche Hinterziehungszeitraum, hervorgehen.

Wie sich aus § 102 StPO ergibt, kann sich eine Durchsuchung auch auf die verdächtige Person und die ihr gehörenden Sachen selbst beziehen. Dies bedeutet, dass etwa auch die Kleidung durchsucht werden kann. Daneben wird sich die Durchsuchung vor allem auch auf eine Durchsicht der persönlichen und beruflichen Papiere des Verdächtigen erstrecken. Hierzu gehören etwa Notizen, Korrespondenz, Kontenbelege, Bankunterlagen, Rechnungen etc. Die Steuerfahndung ist zu einer solchen Durchsicht befugt (§§ 404 Satz 2 AO, 110 StPO).

Der Inhaber der zu durchsuchenden Räume oder Gegenstände darf der Durchsuchung beiwohnen. Ist er abwesend, so ist, wenn möglich, sein Vertreter oder ein erwachsener Angehöriger, Hausgenosse oder Nachbar zuzuziehen (§ 106 StPO). Der Beschuldigte selbst hat, sofern er nicht Inhaber der zu durchsuchenden Räume oder Gegenstände ist, ebenso wenig ein Anwesenheitsrecht wie sein Verteidiger.

Auf Verlangen ist dem von einer Durchsuchung Betroffenen nach Beendigung eine schriftliche Mitteilung zu machen, die sowohl den Grund der Durchsuchung als auch, sofern beim Verdächtigen durchsucht wurde, die Straftat bezeichnen muss. Auch kann ein Verzeichnis der in Verwahrung genommenen oder beschlagnahmten Gegenstände verlangt werden bzw. eine Bescheinigung, dass nichts Verdächtiges gefunden wurde.

(3)

Die Beschlagnahme der im Rahmen der Durchsuchung aufgefundenen Beweismittel geschieht im Regelfall ebenfalls aufgrund eines bereits vorab eingeholten richterlichen

Beschlusses. Befinden sich die Gegenstände im Gewahrsam einer Person und werden sie freiwillig herausgegeben, ist eine formelle Beschlagnahme entbehrlich und die schlichte Sicherstellung ausreichend (§ 94 Abs. 2 AO). Als beschlagnahmefähige Beweismittel kommen vor allem Bankbelege, Notizen, Korrespondenz, Rechnungen, PCs etc. in Betracht. Sofern der von der Beschlagnahme oder Sicherstellung Betroffene hieran ein berechtigtes Interesse hat, wird die Steuerfahndung ihm im Regelfall gestatten, Kopien anzufertigen. Ein solches Interesse kann etwa gegeben sein, wenn Unterlagen für den laufenden Geschäftsbetrieb benötigt werden.

Nach § 97 StPO sind gleichwohl bestimmte Gegenstände von einer Beschlagnahme ausgenommen. Hierzu gehören insbesondere schriftliche Mitteilungen zwischen dem Beschuldigten und den Personen, die aus persönlichen Gründen (Verlobte, Ehegatte, nahe Verwandte und Verschwägerter) oder aus beruflichen Gründen (Verteidiger, Anwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer etc.) zur Zeugnisverweigerung berechtigt sind. Das Zeugnisverweigerungsrecht soll nicht durch eine Beschlagnahme von Unterlagen unterlaufen werden.

Bedeutsam ist ferner die Regelung zur Postbeschlagnahme nach § 99 StPO: *„Zulässig ist die Beschlagnahme der an den Beschuldigten gerichteten Postsendungen und Telegramme, die sich im Gewahrsam von Personen oder Unternehmen befinden, die gewerbsmäßig Post- oder Telekommunikationsdienste erbringen oder daran mitwirken. Ebenso ist eine Beschlagnahme von Postsendungen und Telegrammen zulässig, bei denen aus vorliegenden Tatsachen zu schließen ist, dass sie von dem Beschuldigten herrühren oder für ihn bestimmt sind und dass ihr Inhalt für die Untersuchung Bedeutung hat.“*

Die in Verwahrung genommenen Gegenstände sind genau zu kennzeichnen und zur Verhütung von Verwechslungen durch amtliche Siegel oder in sonst geeigneter Weise kenntlich zu machen (109 StPO).

Schließlich ist auf die Regelung in § 98 Abs. 2 StPO hinzuweisen: Sofern die Steuerfahndung ohne richterliche Anordnung eine Beschlagnahme durchgeführt hat, soll sie binnen drei Tagen die richterliche Bestätigung beantragen, wenn bei der Beschlagnahme weder der davon Betroffene noch ein erwachsener Angehöriger anwesend war oder wenn der Betroffene und im Fall seiner Abwesenheit ein erwachsener Angehöriger des Betroffenen gegen die Beschlagnahme ausdrücklich Widerspruch erhoben hat. Der Betroffene selbst kann jederzeit die gerichtliche Entscheidung beantragen. Solange die öffentliche Klage noch nicht erhoben ist, entscheidet das Amtsgericht, in dessen Bezirk die Beschlagnahme stattgefunden hat.

Die Beschlagnahme endet, sofern die Unterlagen nicht vorher freigegeben wurden, spätestens mit dem rechtskräftigen Abschluss des Strafverfahrens.

(4)

Zum Verhalten bei Erscheinen der Steuerfahndung lassen sich unabhängig vom konkreten Fall einige Hinweise geben:

Der Betroffene kann verlangen, dass sich die Beamten durch ihren Dienstausweis ausweisen. Es wird sich empfehlen, die Namen und die Dienststellung der Beamten zu notieren.

Sodann sollte der Gerichtsbeschluss, den die Steuerfahndung im Regelfall präsentieren wird, genau gelesen werden. Wesentlich ist vor allem, dass ein Beschluss im Original oder als Ausfertigung vorgelegt wird und dass seit richterlichem Erlass des Beschlusses nicht ein unangemessener Zeitraum, d. h. im Regelfall nicht mehr als einige Wochen, vergangen ist. Ferner ist bedeutsam, ob es sich um einen Durchsuchungs- und/oder einen Beschlagnahmebeschluss handelt, ob der Betroffene Adressat des Beschlusses ist und ob der dem Beschluss zugrunde gelegte Tatvorwurf sowie die durch den Beschluss abgedeckten Maßnahmen in den Grundzügen konkretisiert sind. Vor Ort wird allerdings nur eine summarische Prüfung durch den Betroffenen auf gravierende Unrichtigkeiten erfolgen können. Sofern dem Betroffenen nicht bereits von der Steuerfahndung ein Exemplar des Beschlusses ausgehändigt wird, sollte der Betroffene dessen spätere Übersendung verlangen.

In jedem Fall sollte der Betroffene sodann versuchen, seinen Steuerberater oder Verteidiger telefonisch zu erreichen und diesen um sein Erscheinen bitten. Unstreitig besteht ein Anspruch darauf, ein solches Telefonat führen zu können.

Im Übrigen ist jeder von einer Durchsuchung oder Beschlagnahme Betroffene gut beraten, nicht gewaltsam Widerstand zu leisten und einen Beamten gar tätlich anzugreifen. Dies wäre als Widerstand gegen Vollstreckungsbeamte strafbar (§ 113 StGB). Da der Beschuldigte zu keinerlei Mitwirkung an der angestrebten Aufklärung verpflichtet ist, darf und wird er vielmehr im Regelfall die Fahndung passiv begleiten. Im Rahmen einer ersten Vernehmung durch die Beamten der Steuerfahndung haben diese dem Beschuldigten zu eröffnen, welche Tat ihm zur Last gelegt wird. Er ist hierbei insbesondere darüber zu belehren, dass es ihm freisteht, sich zu der Beschuldigung zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen und jederzeit, auch schon vor seiner Vernehmung, einen von ihm zu wählenden Verteidiger zu befragen (§§ 163 a Abs. 4, 136 Abs. 1 Satz 2 StPO). Gerade weil der Beschuldigte bei seiner ersten Vernehmung emotional stark belastet sein wird, ist ihm in aller Regel zu empfehlen, von seinem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch zu machen. Zeugen haben grundsätzlich die Pflicht auszusagen, und zwar vor der Staatsanwaltschaft, der Bußgeld- und Strafsachenstelle und, wenn der Ladung ein Auftrag der Staatsanwaltschaft zugrunde liegt, auch vor der Steuerfahndung. Dies gilt nicht, wenn ein Zeugnisverweigerungsrecht besteht oder aber hinsichtlich einzelner Fragen ein Auskunftsverweigerungsrecht. Im Übrigen hat jeder Zeuge das Recht, mit einem Rechtsbeistand zu erscheinen.

6. Rechtsmittel im Steuerstrafverfahren

Ermittlungsmaßnahmen der Steuerfahndung unterliegen den von der Strafprozessordnung vorgesehenen Rechtsmitteln. Der Weg zum Finanzgericht ist hingegen versperrt. Gegen richterliche Beschlüsse, etwa Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse, ist somit das Rechtsmittel der Beschwerde gegeben (§ 304 StPO). Diese ist **nicht fristgebunden** und muss bei dem Amtsgericht, von dem die angefochtene Entscheidung erlassen wurde, eingelegt werden. Sofern das Gericht der Beschwerde nicht abhilft, hat es die Beschwerde sofort, spätestens vor Ablauf von drei Tagen, dem Beschwerdegericht, d. h. dem Landgericht, zur Entscheidung vorzulegen (§ 306 StPO). Durch die Einlegung der Beschwerde allein wird der Vollzug der angefochtenen Entscheidung zwar nicht gehemmt, jedoch kann deren Vollziehung gerichtlich ausgesetzt werden. Im Übrigen sind auch Zeugen, Sachverständige und andere Personen befugt, gegen Beschlüsse und Verfügungen, durch die sie betroffen sind, Beschwerde einzulegen (§ 304 Abs. 2 StPO)

Soll nicht die Durchsuchung und Beschlagnahme als solche, sondern die Art und Weise ihrer Durchführung angegriffen werden, ist ein **Antrag auf gerichtliche Entscheidung nach §§ 23 ff. EGGVG über die Rechtmäßigkeit** der jeweiligen Maßnahmen bei dem zuständigen Oberlandesgericht möglich. So könnte in diesem Verfahren etwa gerügt werden, dass dem Beschuldigten verwehrt wurde, während der Durchsuchung mit seinem Verteidiger telefonischen Kontakt aufzunehmen. Ggf. kann das Gericht auch aussprechen, dass und wie die Behörde eine bereits vollzogene Maßnahme rückgängig zu machen hat. Soweit sich die Maßnahme bereits erledigt hat, kann das Gericht auf Antrag auch aussprechen, dass die Maßnahme rechtswidrig gewesen ist, wenn der Antragsteller ein berechtigtes Interesse an dieser Feststellung hat (§ 28 Abs. 1 EGGVG).

Bei einer Beschlagnahme durch die Staatsanwaltschaft bzw. die Steuerfahndung unter Berufung auf Gefahr im Verzug kann der Betroffene jederzeit eine gerichtliche Entscheidung beantragen (§ 98 Abs. 2 S. 2 StPO, s. o.), welche ihrerseits sodann der Beschwerde unterliegt. Entsprechendes gilt bei einer Durchsuchung unter Berufung auf Gefahr im Verzug.

Schließlich besteht die Möglichkeit, durch eine Dienstaufsichtsbeschwerde, die grundsätzlich bei der Oberfinanzdirektion einzulegen ist, ein persönliches Fehlverhalten eines Beamten zu rügen. Diese Beschwerde ist ein formloser Rechtsbehelf und dient der innerdienstlichen Kontrolle.

Bei allen Rechtsbehelfen, die im Steuerstrafverfahren möglich sind, ist jedoch zu bedenken, dass ein erfolgloser Rechtsbehelf lediglich eine weitere Bestätigung der angegriffenen Maßnahme bedeutet. Aussichtsreicher kann es sein, den Tatvorwurf der Steuerhinterziehung zu bekämpfen, und insbesondere die infolge der Ermittlungen er-

gehenden Steuerbescheide anzugreifen: Im Einzelfall kann hier bereits der bloße Zweifel an den Steuerbescheiden auf das Strafverfahren zurückwirken.

7. Weiteres Verfahren

Für den weiteren Fortgang des Verfahrens ist es wichtig, sich nochmals die Aufgabenverteilung vor Augen zu halten:

Die Steuerfahndung ist als Steuerpolizei Ermittlungsbehörde. Da die Beamten insofern jedoch als so genannte Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft tätig sind, entscheidet über den weiteren Fortgang des Strafverfahrens die Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamtes oder, sofern die Sache an die Staatsanwaltschaft abgegeben wurde, die Staatsanwaltschaft.

Die Behandlung des Ermittlungsverfahrens hängt vom jeweiligen Ermittlungsergebnis ab:

Sofern das Verfahren nicht bereits wegen des Vorwurfes einer Ordnungswidrigkeit in ein Bußgeldverfahren übergeleitet wurde, bestehen folgende Möglichkeiten: Besteht kein für eine Anklage hinreichender Tatverdacht, wird das Verfahren eingestellt (§ 170 Abs. 2 StPO). Nur im Ausnahmefall kommt auch eine Einstellung wegen Geringfügigkeit (§§ 153 StPO, 398 AO) oder im Rahmen der §§ 154, 154 a StPO (unwesentliche Nebenstraftat / Beschränkung der Strafverfolgung) in Betracht. Eine Einstellung des Verfahrens bei einer Erfüllung von Auflagen, insbesondere Geldauflage, und Weisungen ist möglich, „*wenn diese Auflage und Weisungen geeignet sind, das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung zu beseitigen und die Schwere der Schuld nicht entgegensteht*“ (§ 153 a StPO). Wird Anklage erhoben oder, sofern ein gerichtlicher Strafbefehl erlassen wurde, Einspruch gegen diesen eingelegt, ist das Strafgericht zuständig, und kann das Verfahren durch Verurteilung oder Freispruch enden.

Neben diesem Strafverfahren läuft auf der Basis der Ermittlungen der Steuerfahndung das Besteuerungsverfahren. Regelmäßig wird die Bußgeld- und Strafsachenstelle bzw. die Staatsanwaltschaft vor einer eigenen Entscheidung dessen Ergebnis abwarten. Die im Besteuerungsverfahren vom Finanzamt erlassenen Steuerbescheide unterliegen einer rechtlichen Überprüfung durch Einspruch sowie ggf. auch durch Klage vor dem Finanzgericht.

II. Die Steuerhinterziehung als Straftat

Straftaten und Ordnungswidrigkeiten werden in der Abgabenordnung in zwei Abschnitten geregelt, und zwar in den §§ 369 bis 384 AO. Die für die Praxis bedeutsamste dieser Bestimmungen stellt die Straftat der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO dar (Text siehe Anhang). Die Voraussetzungen für eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung werden nachfolgend dargestellt.

1. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

(1)

Wie sich bereits aus dem Wortlaut des § 370 AO ergibt, kann der Tatbestand in zwei Begehungsformen verwirklicht werden, und zwar entweder durch aktives Tun (Abs. 1 Nr. 1) oder aber durch Unterlassen (Abs. 1 Nr. 2 und 3).

Die Begehung durch aktives Tun erfordert, dass der Täter *„den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht“*. Dies ist etwa der Fall, wenn der Steuerpflichtige eine Einkommensteuererklärung abgibt, in der er seine Einkünfte bewusst niedriger als in Wirklichkeit vorhanden angegeben hat. So können beispielsweise Zinseinkünfte oder Bareinnahmen weggelassen sein. Oder aber der Steuerpflichtige hat sein zu versteuerndes Einkommen dadurch in unzutreffender Weise zu niedrig dargestellt, dass er Werbungskosten in falscher Höhe angegeben hat, etwa indem er bei den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit für die Fahrt zur Arbeitsstätte überhöhte Fahrthäufigkeiten oder Kilometerangaben erklärt hat.

Durch Unterlassen kann die Steuerhinterziehung begangen werden, indem der Steuerpflichtige *„die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt“* (Abs. 1 Nr. 2) oder *„pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt“* (Abs. 1 Nr. 3). Abs. 1 Nr. 2 ist etwa erfüllt, wenn ein Steuerpflichtiger keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgibt und entsprechend auch keine Vorauszahlungen leistet. Die Bestimmung greift ferner auch dann ein, wenn der Steuerpflichtige gegen die Berichtigungspflicht nach § 153 AO verstoßen hat, welche unter folgenden Voraussetzungen besteht:

Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, 1. dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist oder 2. dass eine durch Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern zu ent-

richtende Steuer nicht in der richtigen Höhe entrichtet worden ist, so ist er verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Das Unterlassen einer solchen Steuerberichtigung kann mithin eine Steuerhinterziehung darstellen.

(2)

Das durch den Tatbestand der Steuerhinterziehung geschützte Rechtsgut ist das öffentliche Interesse an einer vollständigen und rechtzeitigen Leistung der Steuer. Da sich § 370 AO nicht auf einzelne Steuerarten beschränkt, kann die Steuerhinterziehung grundsätzlich bei allen Steuerarten begangen werden.

Die Steuerhinterziehung ist rechtlich ein so genanntes Erfolgsdelikt. Eine bloße Steuervergefährdung genügt nicht: In jedem Fall ist Voraussetzung, dass der Täter durch seine Handlung *„Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt“*. Nach § 370 Abs. 4 Satz 1 sind Steuern *„namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden ...“*. Da bei einer Verkürzung von Steuern in aller Regel zugleich ein ungerechtfertigter Steuervorteil erlangt wird, ist die Abgrenzung zu dieser zweiten Alternative praktisch ohne Bedeutung. Lediglich bei den so genannten Steuervergütungen, wenn sich beispielsweise ein Steuerpflichtiger die ihm in Rechnung gestellte Vorsteuer zu Unrecht erstatten ließ, kann diese zweite Erfolgsalternative eingreifen.

Wird der Tatbestand der Steuerhinterziehung durch unrichtige oder unvollständige Angaben verwirklicht, ist die Tat vollendet und Steuerverkürzung eingetreten, wenn die Behörde einen zu niedrigen Steuerbetrag festsetzt oder einen Vorteil zu Unrecht gewährt.

Im Fall der Verwirklichung durch Unterlassen ist Vollendung dann gegeben, wenn nach dem üblichen behördlichen Arbeitsablauf die jeweilige Veranlagung vorgenommen worden wäre. Eine Strafbarkeit wegen bloßen Versuches gemäß § 370 Abs. 2 AO, bei dem die Strafe nach allgemeinen strafrechtlichen Regeln gemildert werden könnte, scheidet dann aus.

(3)

Das so genannte Kompensationsverbot in § 370 Abs. 4 Satz 3 AO besagt, dass eine Steuerverkürzung und ein ungerechtfertigter Steuervorteil auch dann gegeben sind, wenn *„die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können“*.

Dies bedeutet, dass es unberücksichtigt bleiben muss, wenn der Steuerpflichtige beispielsweise angibt, dass er Zinseinnahmen in der Einkommensteuererklärung zwar nicht angegeben habe, diese Einkünfte jedoch durch versehentlich nicht abgezogene

Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mehr als kompensiert würden. Der Gesetzgeber hat die denkbare Kompensation derartiger Verrechnungspositionen mithin grundsätzlich verboten. Sie kann jedoch gleichwohl im Einzelfall im Rahmen der Strafzumessung schuld- und strafmildernd berücksichtigt werden.

Nach bisheriger Rechtsprechung blieben bei einer Umsatzsteuerhinterziehung die Vorsteuerbeträge bei der Berechnung der Steuerverkürzung außer Betracht. Sie wurden lediglich im Rahmen der Strafzumessung als Strafmilderungsgrund berücksichtigt. Der Bundesgerichtshof hat seine Rechtsprechung zum Kompensationsverbot bei Vorsteuerbeträgen jedoch teilweise aufgegeben: Vorsteuern können nunmehr bei der Ermittlung des Verkürzungsumfanges mindernd angesetzt werden, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und Ausgangsumsatz besteht und für die Eingangsumsätze ordnungsgemäße Eingangsrechnungen vorliegen. Insoweit gilt das Kompensationsverbot nicht mehr. Im Verhältnis nicht erklärter Betriebseinnahmen zu nicht erklärten Betriebsausgaben wendete die Rechtsprechung bisher bereits das Kompensationsverbot nicht an.

2. Der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

Wie jeder Straftäter kann auch der Steuerhinterzieher nur dann bestraft werden, wenn er die Tat schuldhaft begangen hat. Strafe setzt Schuld voraus.

Allgemein kommen als Schuldformen einer Straftat zwar Vorsatz oder Fahrlässigkeit in Betracht. Der Gesetzgeber hat jedoch nur die vorsätzliche, d. h. wissentliche und willentliche Steuerhinterziehung unter Strafe gestellt. Die lediglich fahrlässige Steuerhinterziehung ist nicht mit einer echten Kriminalstrafe, d. h. mit Geld- oder Freiheitsstrafe, bedroht. Sie kann jedoch unter Umständen in Form der so genannten leichtfertigen Steuerverkürzung als Ordnungswidrigkeit gemäß § 378 AO mit Geldbuße bedroht sein.

Der Vorsatz bei der Steuerhinterziehung muss sich auf alle Merkmale des oben bereits skizzierten gesetzlichen Tatbestandes erstrecken, d. h. der Täter muss diese Merkmale verwirklichen wollen. Insofern ist keine präzise juristische Vorstellung erforderlich. Genügend ist, wenn der Täter als juristischer Laie weiß, dass sein Verhalten verboten ist. Auch genügt der so genannte bedingte Vorsatz, d. h. es ist genügend, wenn der Täter billigend in Kauf nimmt, dass es sich bei seinem Verhalten um eine Steuerhinterziehung handelt, ohne diese direkt zu wollen. Der Vorsatz muss allerdings auch hier gerichtlich festgestellt werden.

Eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung setzt voraus, dass der Strafrichter voll überzeugt davon ist, dass der Angeklagte die Tat tatsächlich begangen hat. Volle

Überzeugung bedeutet hierbei keine hundertprozentige Gewissheit; ausreichend ist vielmehr, dass ihm kein vernünftiger Zweifel mehr bleibt. Sofern solche Zweifel verbleiben, gilt der Satz „*in dubio pro reo*“: Im Zweifel für den Angeklagten. Dies gilt auch dann, wenn das Gericht keine volle Überzeugung davon erlangen konnte, dass der Angeklagte vorsätzlich gehandelt hat.

3. Strafzumessung bei Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

Als Strafe für Steuerhinterziehung sieht das Gesetz in § 370 Abs. 1 AO Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe vor. Eine Geldstrafe wird in so genannten Tagessätzen verhängt. Sie beträgt mindestens fünf und, wenn das Gesetz nichts anderes bestimmt, höchstens dreihundertsechzig volle Tagessätze (§ 40 Abs. 1 Satz 2 StGB). Die Höhe eines Tagessatzes hat das Gericht unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Täters zu bestimmen. Dabei geht es in der Regel von dem Nettoeinkommen aus, das der Täter durchschnittlich an einem Tag hat oder haben könnte. Der Tagessatz beträgt mindestens ein Euro und höchstens dreißigtausend Euro (§ 40 StGB).

An die Obergrenze von dreihundertsechzig Tagessätzen oder fünf Jahren Freiheitsstrafe ist das verurteilende Gericht gebunden. Grundlage für die Zumessung der Strafe im konkreten Fall ist der Grad der Schuld des Täters. Bei der Zumessung hat das Gericht die für und gegen den Täter sprechenden jeweiligen Umstände abzuwägen (§ 46 StGB). Hierbei werden namentlich folgende Aspekte zu berücksichtigen sein: Höhe der hinterzogenen Steuer, Dauer des Hinterziehungszeitraumes, Art und Weise des Vorgehens des Täters, Verwendung der hinterzogenen Mittel, Motive des Täters, persönliche und wirtschaftliche Situation des Täters etc.

Für Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall erhöht § 370 Abs. 3 AO den Strafrahmen auf Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt danach vor, wenn der Täter 1. in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, 2. seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger (Europäischen Amtsträgers) missbraucht, 3. die Mithilfe eines Amtsträgers (Europäischen Amtsträgers) ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht, 4. unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, 5. wenn der Täter als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach § 370 Absatz 1 (Steuerhinterziehung) verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervor-

teile erlangt oder nach Maßgabe von Ziffer 6. eine sogenannte Drittstaatengesellschaft zur Steuerhinterziehung nutzt.

In so genannte polizeiliche Führungszeugnisse, die das in Berlin geführte Bundeszentralregister auf Antrag erteilt, werden *„Verurteilungen, durch die auf Geldstrafe von nicht mehr als neunzig Tagessätze“* oder auf *„Freiheitsstrafe oder Strafarrest von nicht mehr als drei Monaten erkannt worden ist“*, nicht aufgenommen, wenn im Register keine weitere Strafe eingetragen ist. In diesem Fall darf sich der Verurteilte als unbestraft bezeichnen und muss auch den der Verurteilung zugrunde liegenden Sachverhalt nicht offenbaren (§§ 53, 32 Abs. 2 Nr. 5 BZRG).

Da Freiheitsstrafen unter sechs Monaten in der Regel von vornherein nicht verhängt werden, kommt es der Verteidigung in geeigneten Fällen darauf an, möglichst dafür Sorge zu tragen, dass die neunzig-Tagessätze-Grenze nicht überschritten wird.

Wichtig sind ferner die Regelungen zur Strafaussetzung zur Bewährung. Bei der Verurteilung zu Freiheitsstrafe von nicht mehr als einem Jahr setzt das Gericht die Vollstreckung der Strafe zur Bewährung aus, wenn zu erwarten ist, *„dass der Verurteilte sich schon die Verurteilung zur Warnung dienen lassen und künftig auch ohne die Einwirkung des Strafvollzuges keine Straftaten mehr begehen wird“*. Das Gericht kann unter diesen Voraussetzungen auch die Vollstreckung einer höheren Freiheitsstrafe, die jedoch höchstens zwei Jahre betragen darf, zur Bewährung aussetzen, wenn *„nach der Gesamtwürdigung von Tat und Persönlichkeit des Verurteilten besondere Umstände vorliegen. Bei der Entscheidung ist namentlich auch das Bemühen des Verurteilten, den durch die Tat verursachten Schaden wiedergutzumachen, zu berücksichtigen.“* Bei einer Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe von mehr als zwei Jahren ist eine Aussetzung zur Bewährung mithin nicht möglich (vgl. § 56 StGB).

Der Bundesgerichtshof hat zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehung folgende Grundsätze entwickelt:

- a) *„Jedenfalls bei einem sechststelligen Hinterziehungsbetrag wird die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen noch schuldangemessen sein.“* Gemeint ist die Hinterziehungssumme aller angeklagten Taten, und zwar auch bei sogenannter Tateinheit.
- b) *„Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe kommt eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe (=Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren) nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe in Betracht.“* Abzustellen ist auch insofern auf die Summe aller Hinterziehungsbeträge.

Die vorgenannten Hinterziehungsbeträge haben indes lediglich eine Indizwirkung für die jeweilige Rechtsfolge. Die Umstände des Einzelfalles können diese beseitigen oder

auch verstärken. Bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe kommt noch eine Bewährungsstrafe oder unter Umständen auch eine Geldstrafe in Betracht. Bei sechsstelligen Geldstrafen genügen normalgewichtige Milderungsgründe.

4. Verjährungsfragen bei Steuerhinterziehung

Bei der Steuerhinterziehung sind zwei verschiedene Verjährungsaspekte zu unterscheiden. Die Strafverfolgungsverjährung führt dazu, dass eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung nicht mehr möglich ist (§ 78 Abs. 1 StGB). Die Festsetzungsverjährung bedeutet demgegenüber, dass eine Steuerfestsetzung nach Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr zulässig ist (§ 169 AO). Im Einzelnen gelten folgende Regelungen:

(1)

Der Eintritt der Strafverfolgungsverjährung schließt eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung aus. Die Verjährungsfrist beginnt mit der Beendigung der Steuerhinterziehung, d. h. regelmäßig mit der Bekanntgabe des aufgrund der falschen Erklärung abgegebenen Bescheides bzw. im Fall des Unterlassens mit Abschluss der Veranlagungstätigkeit durch die Finanzbehörde.

Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich fünf Jahre (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB). Nach der Neuregelung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung für Steuerhinterziehung durch das Jahressteuergesetz 2020 wurde allerdings die Verjährung für die besonders schwere Steuerhinterziehung, und zwar die in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 6 AO genannten Fälle (Text siehe Anhang 1), auf nunmehr fünfzehn Jahre verlängert. Eine gesetzliche Übergangsregelung ist nicht vorgesehen. Allerdings heißt es in der Begründung der Verlängerung der Verjährung, dass die Regelung auf alle bei Inkrafttreten noch nicht verjährten Fälle anzuwenden ist. Die Verlängerung wirkt also nicht zurück, sondern in die Zukunft, so dass nicht verjährte besonders schwere Steuerhinterziehungen im genannten Sinne von der bisher zehnjährigen nun in die fünfzehnjährige Verjährung hineinwachsen.

(2)

Die **steuerliche Verjährung** führt dazu, dass nach Fristablauf eine Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig ist. Die Festsetzungsfrist beträgt grundsätzlich vier Jahre. Diese Frist gilt insbesondere auch für die Einkommen-, Gewerbe-, Körperschaft- und Umsatzsteuer. Bei leichtfertiger Verkürzung ist die Frist auf fünf Jahre und bei Steuerhinterziehung auf zehn Jahre verlängert (§ 169 AO).

Wie sich aus § 171 AO ergibt, kann die Festsetzungsfrist jedoch aus verschiedenen Gründen einer Ablaufhemmung unterliegen. Im Zusammenhang mit der Steuerhinter-

ziehung sind die in Abs. 5 und 7 dieser Bestimmung genannten Hemmungsgründe von besonderer praktischer Bedeutung:

Im Fahndungsfall gilt: *„Beginnen die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind Das Gleiche gilt, wenn dem Steuerpflichtigen vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Einleitung des Steuerstrafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens wegen einer Steuerordnungswidrigkeit bekannt gegeben worden ist“* (Abs. 5). Der Beginn der Ermittlungen beim Steuerpflichtigen durch die Steuerfahndung wie auch die Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens führen somit zu einer Ablaufhemmung.

Nach § 171 Abs. 7 AO ist die steuerliche Festsetzungsfrist ferner gehemmt, solange eine strafrechtliche Verfolgungsverjährung der Steuerhinterziehung oder Steuerordnungswidrigkeit noch nicht eingetreten ist. Da die strafrechtliche Verjährung bei einer Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall nun auf fünfzehn Jahre verlängert wurde, läuft in einem solchen Fall die steuerliche Verjährung daher grundsätzlich nicht vor Ablauf von 15 Jahren nach Beendigung der Tat ab.

5. Hinterziehungszinsen

Hinterzogene Steuern sind zu verzinsen. Die Verzinsung beginnt vereinfacht formuliert ab dem fiktiven Zeitpunkt, zu dem die hinterzogenen Steuern hätten bezahlt werden müssen (§ 235 Abs. 1, 2 AO). Die Zinshöhe beträgt pro Monat ein halbes Prozent, d. h. also **sechs Prozent** im Jahr. Der Steuerhinterzieher muss sich somit darüber im Klaren sein, dass zu der nachzuzahlenden Steuer ein Zinsbetrag hinzukommen kann, der jedenfalls bei mehrjährigen Hinterziehungszeiträumen eine weitere Hälfte dieses Betrages oder mehr ausmachen kann. Aufgrund des aktuell allgemein niedrigen Zinsniveaus wird bezweifelt, dass ein derart hoher Zinssatz noch verfassungsgemäß ist. Gerichtliche Verfahren hierzu sind anhängig.

6. Einziehung trotz Verjährung

Der durch das Jahressteuergesetz 2020 neu eingeführte § 73 e) Abs. 1 Satz 2 StGB regelt, dass die erlangten Steuervorteile als sogenannte Taterträge selbst dann strafrechtlich **eingezogen** werden können, wenn der Steueranspruch bereits steuerlich festsetzungsverjährt ist. Die Verjährung des Anspruches steht also der Einziehung

nicht entgegen. Eine vergleichbare Regelung war vom Gesetzgeber zwar bereits in der Abgabenordnung mit Wirkung ab 1. Juli 2020 eingeführt worden. Das Jahressteuergesetz hat diese Regelung indes weiter verschärft, weil die Einziehung bei einer Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall nun auch für Altfälle vor dem 1. Juli 2020 und damit rückwirkend zugelassen wird. Es bleibt abzuwarten, ob diese Rückwirkung verfassungsrechtlich Bestand haben wird oder nicht. Ob und inwieweit bei einer Selbstanzeige eine Abschöpfung von Taterträgen im selbständigen Verfahren droht, ist fraglich, weil das Verhältnis von Selbstanzeige und Einziehung im selbständigen Verfahren derzeit noch nicht geklärt ist. Ein Risiko dürfte bestehen.

III. Straffreiheit durch Selbstanzeige

1. Bedeutung der Selbstanzeige

Durch die in § 371 AO geregelte Möglichkeit, eine so genannte Selbstanzeige zu erstatten, hat der Gesetzgeber der für Steuerhinterziehung vorgesehenen Strafdrohung ein gutes Stück von ihrem Schrecken und wohl auch von ihrer Glaubwürdigkeit genommen: Der Täter wird straffrei, wenn er „*zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt*“ und die hinterzogenen Steuern nebst Zinsen nachzahlt. Diese Möglichkeit besteht, wenn nicht eine der unter Ziffer 4 behandelten Sperren für die Selbstanzeige eingetreten ist.

Wesentlicher Grund für die Milde des Gesetzgebers ist nicht der Gedanke, dass Steuerhinterziehung eine Art Bagatelldelikt sei. Sinn und Zweck der Selbstanzeige ist es vielmehr, dem Fiskus bisher verheimlichte Geldmittel zu erschließen.

Die Selbstanzeige ist nicht auf versuchte Steuerhinterziehungen beschränkt. Sie ist auch dann möglich, wenn die Steuerhinterziehung schon vollendet, d. h. also voll abgeschlossen ist. Ferner muss eine Selbstanzeige keineswegs freiwillig erfolgen, d. h. die Straffreiheit tritt auch dann ein, wenn die Selbstanzeige lediglich aus Angst vor Entdeckung erstattet wird. Eine Verpflichtung zu einer Selbstanzeige besteht jedoch nicht.

2. Voraussetzungen, Form und Inhalt der Selbstanzeige

(1)

Als Anknüpfungstat für eine Selbstanzeige kommen nach dem Wortlaut des § 371 AO Fälle des „§ 370“, d. h. also die Steuerhinterziehung und deren Versuch in Betracht. Nur in sehr wenigen Ausnahmefällen sieht der Gesetzgeber darüber hinaus für weitere Delikte eine Selbstanzeige vor: So in § 378 Abs. 3 AO für die Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerverkürzung. Ferner wird im Einzelfall bei anderen gesetzlichen Regelungen auf die Möglichkeit einer Selbstanzeige entsprechend § 371 AO verwiesen. Ohne solche gesetzliche Anordnung kann § 371 AO nicht analog angewendet werden.

(2)

Seit der Neuregelung des Rechtes der Selbstanzeige durch das „*Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung*“ mit Wirkung ab 1. Januar 2015 lautet der erste Absatz des § 371 AO wie folgt: „*Wer gegenüber der*

Finanzbehörde zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft. Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.“

Die Formulierung „in vollem Umfang“ verdeutlicht, dass Teil-Selbstanzeigen nicht anerkannt werden. Selbstanzeigen müssen die steuerlichen Defizite vollständig benennen.

Insofern ist allerdings ausreichend, wenn der Steuerpflichtige „zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang“ Angaben macht. Der Gesetzgeber verlangt mithin gerade keine „horizontale“ Vollständigkeit hinsichtlich aller Steuerarten. Wenn etwa Einkommensteuersachverhalte umfassend offen gelegt werden, dann ist für eine Hinterziehung von Einkommensteuer auch dann Steuerfreiheit zu erlangen, wenn zugleich beispielsweise eine Hinterziehung von Erbschaftsteuer verschwiegen wird. Die Strafbarkeit wegen Erbschaftsteuerhinterziehung bleibt dann allerdings bestehen.

Der vorstehend skizzierte Ausschluss der Wirksamkeit der Teil-Selbstanzeige bezieht sich mithin auf die Zeiträume, für die Selbstanzeige erstattet wird. Der Gesetzgeber wollte verhindern, dass der Steuerpflichtige gezielt nur einzelne Sachverhalte nacherklärt, bei denen er Tatentdeckung befürchtet. Wenn zum Beispiel für einen strafrechtlich nicht verjährten Zeitraum eine Kontoverbindung in der Schweiz bei der Einkommensteuer nacherklärt wird, die daneben bestehende Kontoverbindung in Luxemburg aber nicht, dann ist diese Selbstanzeige insgesamt unwirksam.

(3)

Ein Kernstück der gesetzlichen Neuregelung besteht darin, dass das Vollständigkeitsgebot nun generell auf mindestens zehn Jahre erstreckt wird: Die Angaben in der Selbstanzeige müssen in zeitlicher Hinsicht zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart erfolgen, „mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre.“ In zeitlicher Hinsicht ist daher zunächst auf die strafrechtliche Verjährung abzustellen. Sofern diese kürzer ist als der Zeitraum der letzten 10 Kalenderjahre ist dieser zehnjährige Zeitraum maßgeblich. Hinsichtlich der Fristberechnung dieser zehn Jahre wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass das Jahr der Selbstanzeige nicht einzubeziehen ist, weil die amtliche Begründung des Gesetzes auf „zurückliegende“ Jahre abstellt. Bei einer Selbstanzeige in 2020 wäre demnach der Zeitraum der letzten zehn Jahre davor maßgeblich, d.h. die Zeit vom 1.1.2010 bis 31.12.2019. Im Ergebnis wird mit der zehnjährigen Frist durch die Gesetzesnovelle eine neue eigenständige Frist eingeführt: Die Vollständigkeit der Angaben des Steuerhinterziehers muss sich, sofern wie im Regelfall der „einfachen“ Hinterzie-

hung mit fünf Jahren die strafrechtliche Verjährung kürzer ist als die letzten zurück liegenden zehn Kalenderjahre weder auf die strafrechtlich noch die steuerlich nicht verjährten Jahre beziehen, sondern die letzten zurück liegenden 10 Kalenderjahre, um dem Steuerhinterzieher die Straffreiheit zu ermöglichen. Sofern die strafrechtliche Verjährung länger ist als 10 Jahre, wie nunmehr im Fall einer Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall mit einer Verjährungsfrist von 15 Jahren, muss sich die Selbstanzeige mindestens auf diese 15 Jahre erstrecken.

(4)

Eine wirksame Selbstanzeige kann jeder abgeben, der als Täter, sei er Alleintäter oder Mittäter, eine Steuerhinterziehung begangen hat. Ferner können auch Teilnehmer der Steuerhinterziehung, d. h. Anstifter oder Gehilfen, eine Selbstanzeige erstatten. Die Selbstanzeige kann auch durch einen Bevollmächtigten abgegeben werden. Voraussetzung ist, dass der Bevollmächtigte seinen Auftrag hierzu bereits vorab erhalten hat, eine lediglich nachträgliche Genehmigung ist nicht genügend. Die namentliche Benennung des Vollmachtgebers soll nach einer in Rechtsprechung und juristischer Literatur vertretenen Auffassung nicht zwingend erforderlich sein. Auch eine verdeckte Stellvertretung soll genügen, soweit das Vertretungsverhältnis nachträglich überprüft werden kann. Im Hinblick auf die Absicht des Gesetzgebers, durch die Selbstanzeige bisher verheimlichte Steuermittel zu erschließen, ist dieser Auffassung zuzustimmen. So kann etwa eine Selbstanzeige durch ein Familienmitglied auch für andere namentlich nicht benannte Familienmitglieder abgegeben werden. Ratsam ist allerdings, durch ein Protokoll festzuhalten, für welche weiteren Familienmitglieder die Anzeige erfolgt.

(5)

Adressat der Selbstanzeige ist nach § 371 AO „die Finanzbehörde“. Damit ist unstreitig das örtlich und sachlich zuständige Finanzamt gemeint. Da zweifelhaft ist, ob auch weitere Zuständigkeiten gegeben sind, etwa die eines anderen Finanzamts, sollte die Selbstanzeige stets beim örtlich und sachlich zuständigen Finanzamt abgegeben werden. Je nach Bedeutung der Selbstanzeige sollten ggf. dritte Personen als Zeugen zur Abgabe hinzugezogen werden.

(6)

Das Gesetz sieht für die Selbstanzeige keine bestimmte Form vor. Weil die Selbstanzeige jedoch erfordert, dass unrichtige oder unvollständige Angaben berichtigt oder ergänzt werden, empfiehlt sich schon aus Gründen der Klarheit, die Selbstanzeige in jedem Fall schriftlich zu erklären. Inhaltlich muss die Selbstanzeige so formuliert sein, dass das Finanzamt auf den Informationsstand versetzt wird, den es bei ordnungsgemäßem Verhalten des Steuerpflichtigen bereits früher gehabt hätte. Dies bedeutet, dass das Finanzamt auf Basis der Selbstanzeige nunmehr zum Erlass von Steuerbe-

scheiden in der Lage sein muss. Sofern keine exakten Zahlen vorliegen, kann dem Finanzamt eine Schätzung mitgeteilt und dieses zugleich gebeten werden, eine Frist für die endgültige Lieferung der Zahlen zu gewähren. Eine Bezeichnung der Erklärung als Selbstanzeige ist nicht erforderlich. In einem zweiten Schritt wird die vorsorglich überhöhte Schätzung sodann durch die Lieferung der tatsächlichen Zahlen, beispielsweise der tatsächlich im Ausland bei der Bank erzielten Kapitalerträge, konkretisiert.

3. Das Erfordernis der Nachzahlung der hinterzogenen Steuern sowie der Zinsen

Der Gesetzgeber hat die Selbstanzeige eingeführt, um dem Fiskus bisher verheimlichte Geldmittel zu erschließen. Entsprechend dieser fiskalischen Zielsetzung genügt die Selbstanzeige alleine daher nicht, um Straffreiheit zu erlangen. Zusätzliche Voraussetzung ist vielmehr, dass die hinterzogenen Steuern innerhalb einer vom Finanzamt gesetzten angemessenen Frist nachgezahlt werden (§ 371 Abs. 3 AO). Nach der gesetzlichen Neuregelung der Selbstanzeige ab 1. Januar 2015 ist weitere Voraussetzung der Straffreiheit, dass der Steuerhinterzieher auch die Nachzahlungs- und die Hinterziehungszinsen in Höhe von 6 % pro Jahr innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist bezahlt.

Hinsichtlich dieser Nachzahlung sind verschiedene Aspekte von besonderer praktischer Bedeutung:

Wichtig ist zunächst, dass eine Selbstanzeige nur dann sinnvoll ist, wenn der Betroffene tatsächlich in der Lage ist, die nachzuzahlenden Steuern nebst Zinsen zu leisten. Da es sich hierbei um erhebliche Beträge handeln kann, ist die tatsächliche Leistungsfähigkeit Vorfrage jeder Selbstanzeige.

Für die Frage, welche vom Finanzamt gesetzte Frist als angemessen anzusehen ist, lassen sich keine allgemeinen Regeln aufstellen. In der Rechtsprechung wurde eine kurze Frist von nur wenigen Tagen mit der Begründung akzeptiert, dass auch die Zeit vor der Fristsetzung nutzbar gewesen sei, um die spätere Nachzahlung zu ermöglichen. Da sich der Anzeigende jedoch auf die Nachzahlung und deren Höhe einstellen können muss, werden derart kurze Fristen nur ausnahmsweise als noch angemessen anzusehen sein.

Schließlich wirft die Formulierung des Gesetzes Fragen auf, wonach der Anzeigende die „zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern“ fristgerecht nach zu entrichten hat. Diese Formulierung lässt offen, ob auch die Steuern Dritter nachbezahlt werden müssen. Wenn beispielsweise ein GmbH-Geschäftsführer Steuern der GmbH hinterzieht, ist fraglich, ob seine Selbstanzeige auch ohne Steuernachzahlung strafbefreiend wirkt.

Insofern könnte argumentiert werden, dass der Geschäftsführer gerade nicht zu seinen Gunsten, sondern zu Gunsten der GmbH hinterzogen habe. Diese Frage ist von der Rechtsprechung noch nicht für alle Fälle abschließend geklärt worden. Nur unter Berücksichtigung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalls ist hier eine Aussage möglich.

4. Die Sperren für eine wirksame Selbstanzeige

Der Weg zur strafbefreienden Selbstanzeige ist unter bestimmten Voraussetzungen versperrt.

Nach § 371 Absatz 2, welcher durch das „Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“ neu geregelt wurde, tritt Straffreiheit nicht ein und kommt die Selbstanzeige zu spät bzw. wird diese nicht berücksichtigt, wenn

1. *„bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung“*
 - a) *dem an der Tat Beteiligten, seinem Vertreter, dem Begünstigten im Sinne des § 370 Absatz 1 oder dessen Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung, oder*
 - b) *dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist oder*
 - c) *ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung, oder*
 - d) *ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder*
 - e) *ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b des Umsatzsteuergesetzes, einer Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g des Einkommensteuergesetzes oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist und sich ausgewiesen hat oder*
2. *eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste,*
3. *die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25 000 Euro je Tat übersteigt, oder*
4. *ein in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 bis 5 genannter besonders schwerer Fall vorliegt.*

Im Einzelnen:

(1)

Unter den einzelnen in § 371 Abs. 2 Ziffer 1 a) bis d) genannten Voraussetzungen ist der Weg zur strafbefreienden Selbstanzeige versperrt. Der Sache nach geht es bei den einzelnen Fallgestaltungen darum, dass die jeweils beschriebene Ermittlungs- oder Prüfungsmaßnahme den Weg zur Selbstanzeige versperren soll, allerdings nur in den Grenzen des sachlichen und zeitlichen Umfanges der Außenprüfung bzw. des Inhaltes des jeweils eingeleiteten Straf- oder auch Bußgeldverfahrens. Durch die Verwendung des Begriffes des „an der Tat Beteiligten“ bezieht sich die Sperrwirkung bei der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bzw. der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens ggf. auch über den Täter hinaus auf eventuell vorhandene Anstifter und Gehilfen.

(2)

Der Weg zur Selbstanzeige ist nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO ferner versperrt, wenn die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. Vor allem die Frage, ob im konkreten Fall bereits eine Entdeckung der Tat gegeben ist, kann in der Praxis erhebliche Abgrenzungsprobleme bereiten: Wie der Bundesgerichtshof bestätigt hat, ist etwa eine bloß bevorstehende Tatentdeckung gerade noch keine Tatentdeckung im Sinne der gesetzlichen Regelung. Insofern reiche es daher nicht, wenn die Finanzbehörde zu dem Ergebnis gelangt, dass eine Steuerverkürzung vorliegen müsse, den Tatverdacht bejaht und Ermittlungen aufnimmt. Der Entdecker müsse vielmehr einen Tatverdacht in der Weise konkretisiert haben, dass bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit einer Verurteilung gegeben sei. So genügt es beispielsweise nicht, dass Zollbeamte Ermittlungen wegen Steuerhinterziehung aufnehmen. Die Sperrwirkung kann nur eintreten, wenn die Zollbeamten im Zeitpunkt der Selbstanzeige bereits den konkreten Geschehensablauf der Hinterziehung unmittelbar wahrgenommen haben.

Im Übrigen ist die objektive Lage hinsichtlich der Tatentdeckung maßgebend. Eine Selbstanzeige ist nicht deshalb unwirksam, weil der Täter irrtümlich glaubt, dass seine Tat bereits entdeckt sei. Umgekehrt kann ein Steuerhinterzieher sich nicht darauf berufen, dass er von einer Nichtentdeckung seiner Steuerhinterziehung ausgegangen sei, wenn die Tat objektiv bereits entdeckt ist und der Täter damit jedenfalls bei verständiger Würdigung der Sachlage rechnen musste.

(3)

Für eine Steuerhinterziehung mit einem Volumen von mehr als 25.000 € je Tat (Steuerart und Besteuerungszeitraum) ist nach § 371 Abs. 2 Ziffer 3 schließlich eine strafbe-

freiende Selbstanzeige ausgeschlossen. Entsprechendes gilt, wenn ein in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nummer 2 bis 6 AO genannter besonders schwerer Fall vorliegt.

5. Konsequenzen der Selbstanzeige: Straffreiheit oder Absehen von Verfolgung

(1)

Wenn nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang eine Selbstanzeige abgegeben wird und die hinterzogenen Steuern nebst Zinsen nachgezahlt werden, tritt Straffreiheit ein.

(2)

Selbst wenn der Weg zur Straffreiheit unter den Voraussetzungen des § 371 Abs. 2 AO versperrt ist, bestimmt § 398 a) AO, dass in besonderen Fällen von der strafrechtlichen Verfolgung abgesehen wird. Die Bestimmung lautet wie folgt:

(1) In Fällen, in denen Straffreiheit nur wegen § 371 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 oder 4 nicht eintritt, wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der an der Tat Beteiligte innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist

1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Absatz 4 angerechnet werden, entrichtet und

2. einen Geldbetrag in folgender Höhe zugunsten der Staatskasse zahlt:

- a) 10 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 Euro nicht übersteigt,*
- b) 15 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 Euro übersteigt und 1 000 000 Euro nicht übersteigt,*
- c) 20 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 1 000 000 Euro übersteigt.*

(2) Die Bemessung des Hinterziehungsbetrags richtet sich nach den Grundsätzen in § 370 Absatz 4.

(3) Die Wiederaufnahme eines nach Absatz 1 abgeschlossenen Verfahrens ist zulässig, wenn die Finanzbehörde erkennt, dass die Angaben im Rahmen einer Selbstanzeige unvollständig oder unrichtig waren.

(4) Der nach Absatz 1 Nummer 2 gezahlte Geldbetrag wird nicht erstattet, wenn die Rechtsfolge des Absatzes 1 nicht eintritt. Das Gericht kann diesen Betrag jedoch auf eine wegen Steuerhinterziehung verhängte Geldstrafe anrechnen.

Die vorstehende Regelung führt dazu, dass auch in den in § 371 Abs. 2 Satz 1 Nummer 3 und 4 genannten Fällen Straffreiheit erlangt werden kann, d.h. also, wenn „die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25 000 Euro je Tat übersteigt“ oder

aber „ein in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 bis 6 genannter besonders schwerer Fall vorliegt“.

Dann wird bei der Zahlung eines Zuschlages an die Staatskasse gleichwohl von der strafrechtlichen Verfolgung abgesehen, so dass im Ergebnis auch in diesen Fällen Straffreiheit erlangt werden kann. Die Höhe des Zuschlages hängt ab von der Höhe der hinterzogenen Steuer und ist nach Maßgabe der in § 398 a) Abs. 1 Ziffer 2 AO genannten Schwellenwerte der Höhe nach gestaffelt.

Wichtig ist ferner, dass die Selbstanzeige nicht von vornherein als strafrechtliches Geständnis gewertet werden darf. So könnte auch nach einer Selbstanzeige noch bestritten werden, dass eine Steuerhinterziehung vorliegt, und zwar etwa mit der Begründung, die Selbstanzeige sei lediglich vorsorglich erstattet worden, obwohl es in Wirklichkeit bereits am objektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung fehle.

Festzuhalten bleibt, dass eine Selbstanzeige nach Steuerhinterziehung die strafrechtlich besondere Chance eröffnet, trotz Straftat im Ergebnis wieder Straffreiheit zu erlangen. Die im einzelnen Fall konkret zu berücksichtigenden Umstände bedürfen jeweils einer individuellen Prüfung.

6. Sonderregelungen für Steueranmeldungen und zur steuerlichen Verjährung

Die bereits mit Wirkung ab 1. Januar 2015 in Kraft getretene Reform der Selbstanzeige sieht nun in zweifacher Hinsicht Sonderregelungen vor:

(1)

Die bisherige Ausgestaltung der Selbstanzeige hatte sich vor allem bei der nachträglichen Korrektur von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen als problematisch erwiesen. Der Gesetzgeber hat daher in § 371 Abs. 2 a) AO eine Ausnahmeregelung für diese beiden Fallgruppen geschaffen, die eine Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot der Selbstanzeige wie aber auch den Ausschlussgrund der Tatentdeckung darstellt. Insoweit wird wieder eine Teilselbstanzeige zugelassen, die in dem Umfang der Berichtigung zur Straffreiheit führt. Daher findet auch weder der Schwellenwert von 25.000 € noch die Vorschriften über das Absehen von Strafverfolgung nach § 398 a AO Anwendung. Zugleich greift der Sperrgrund der Tatentdeckung nicht ein, wenn die Entdeckung der Tat darauf beruht, dass eine Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung nachgeholt oder berichtigt wurde. Die vorgenannten Ausnahmen gelten nach der gesetzlichen Neuregelung allerdings gerade nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen, also insbesondere nicht die Umsatzsteuer-Jahreserklärung.

(2)

In § 170 Abs. 6 AO ist eine besondere Verjährungsregelung für Kapitalerträge vorgesehen. Danach kann die Bundesrepublik nicht erklärte ausländische Kapitalerträge, die aus Staaten stammen, die weder Mitglieder der EU oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind noch an einem automatisierten Informationsaustausch teilnehmen, für weiter zurück liegende Zeiträume besteuern als bisher. Der Fristablauf der zehnjährigen Festsetzungsverjährung beginnt erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Kapitalerträge bekannt werden, spätestens jedoch zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Steuer entstanden ist. Im Ergebnis ist daher die Festsetzungsverjährung auf bis zu zwanzig Jahre verlängert.

IV. Aktuelle Entwicklungen

1. Automatisierter Informationsaustausch international – Anwendung des Common Reporting Standards der OECD – Erstmeldung 2017- Aufhebung der EU-Zinsrichtlinie

Insgesamt 50 Staaten hatten sich am 29. Oktober 2014 als sogenannte Erstanwender („*Early Adopters*“) verpflichtet, einen automatischen steuerlichen Informationsaustausch einzuführen. Seit 2017 werden Daten zu Finanzkonten von Steuerpflichtigen, die in einem anderen Staat ansässig sind, an den betreffenden Staat übermittelt werden.

Dieser Prozess zum automatischen Informationsaustausch wird mittlerweile von rund 100 Staaten unterstützt.

Ziel ist es, die Steuerhinterziehung weiter zurückzudrängen, in dem die Steuerverwaltungen weltweit die diejenigen Informationen erhalten, die sie für eine korrekte Besteuerung aller Steuerpflichtigen benötigen. Hierzu wurde ein einheitliches Verfahren entwickelt, und zwar der Common Reporting Standard, genannt „*CRS*“. Das erwähnte Abkommen vom 29. Oktober 2014 zu einem automatischen Informationsaustausch auf der Grundlage des CRS wurde für die Bundesrepublik zwischenzeitlich mit einem Zustimmungsgesetz in deutsches Recht umgesetzt. Der CRS wurde zudem durch eine Änderung der EU-Amtshilferichtlinie vom 16. Dezember 2014 für die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union (mit geringfügigen Änderungen) auch Europäisches Recht.

Darüber hinaus hat die EU ihrerseits entsprechende Abkommen mit der Schweiz und Liechtenstein abgeschlossen.

Zur technischen Umsetzung der Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 und zugleich der erweiterten EU-Amtshilferichtlinie ist im deutschen Recht einheitlich das „*Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen (Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG)*“ in Kraft getreten.

Wie grundsätzlich auch in allen anderen Teilnehmerstaaten findet der CRS auch in Deutschland ab dem 01. Januar 2016 Anwendung. Dies bedeutet, dass alle zum 31. Dezember 2015 bestehenden Konten als Bestandskonten und alle ab dem 01. Januar 2016 eröffneten Konten grundsätzlich als Neukonten gelten. Für Neukonten besteht die Pflicht, eine steuerliche Selbstauskunft der Konteninhaber einzuholen. Die erste Meldung für den CRS an das hierfür zuständige Bundeszentralamt für Steuern soll durch die Finanzinstitute zum 31. Juli 2017 erfolgen, so dass der zwischenstaatli-

che Austausch sodann am 30. September 2017 durchgeführt werden kann. Entsprechend soll auch in den Folgejahren jährlich verfahren werden.

Folgende Informationen werden nach Inkrafttreten des automatischen Informationsaustausches gemäß dem OECD-Standard jährlich an die teilnehmenden Staaten gemeldet:

- Name und Anschrift des meldenden Finanzinstitutes sowie Identifikationsnummer
- Name der Person bzw. im Falle von Rechtseinheiten Name der Gesellschaft sowie der Controlling Person
- Anschrift und Domizil der Person bzw. im Falle von Rechtseinheiten Anschrift und Domizil der Gesellschaft sowie der Controlling Person
- TIN (Taxpayer Identification Number) der Person bzw. im Falle von Rechtseinheiten der Gesellschaft und der Controlling Person
- Geburtsdatum der Person bzw. im Falle von Rechtseinheiten der Controlling Person
- Geburtsort der Person bzw. im Falle von Rechtseinheiten der Controlling Person
- Kontonummer
- Saldo der Kontoguthaben und Wertschriftendepots per 31.12. des jeweiligen Jahres
- Summe der im Kalenderjahr angefallenen Kapitalerträge

Mit dem automatischen Informationsaustausch gemäß dem Common Reporting Standard der OECD sind die Weichen nicht nur für einen europaweiten, sondern weltweiten Informationsaustausch gestellt. Auf der Grundlage des vereinbarten Standards wurden im September 2017 erstmals flächendeckend automatisch Informationen ausgetauscht. Das Jahr 2017 war daher für den automatischen Informationsaustausch das Jahr der Wende.

Durch die EU-Zinsrichtlinie hatten sich die Mitgliedsstaaten der EU darauf verständigt, durch Austausch von Informationen eine effektive Besteuerung von Zinserträgen natürlicher Personen (wirtschaftlicher Eigentümer) und Personenzusammenschlüssen nicht-gewerblicher Art im Gebiet der EU sicherzustellen. Mit der Zinsinformationsverordnung hat Deutschland die EU-Zinsrichtlinie umgesetzt. Die Regelung beschränkte sich allerdings inhaltlich auf Zinsen und Erlöse aus dem Verkauf bestimmter festverzinslicher Wertpapiere.

Mit Einführung des automatischen Informationsaustausches entsprechend dem Common Reporting Standard (vorstehend Ziffer 1) ab dem Meldezeitraum 2016 ist die Zinsrichtlinie inhaltlich überholt. Die EU-Zinsrichtlinie wurde daher mit Wirkung zum 01. Januar 2016 aufgehoben. Im Rahmen einer Sonderregelung wendete Österreich diese Zinsrichtlinie noch bis zum 31. Dezember 2016 an.

Weitere Einzelheiten sind der Homepage des Bundeszentralamtes für Steuern (www.bzwst.de) zu entnehmen und dort unter dem Abschnitt „CRS“.

2. Umsetzung des Foreign Account Tax Compliance Act (*"FATCA"*)

Die Bundesrepublik Deutschland und die Vereinigten Staaten von Amerika haben sich darauf verständigt, durch einen gegenseitigen Informationsaustausch über Finanzkonten (mit US-Bezug bzw. mit Bezug zu Deutschland) eine effektive Besteuerung sicherzustellen. Durch das Abkommen verpflichten sich die beiden Vertragsparteien, die vereinbarten Daten von Finanzinstituten zu erheben und regelmäßig automatisch auszutauschen. Meldende deutsche Finanzinstitute sind verpflichtet, sich bei der Bundessteuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika (Internal Revenue Service: „IRS“) zu registrieren und die zu erhebenden Daten zu US-amerikanischen meldepflichtigen Konten an das Bundeszentralamt für Steuern zu melden. Das Bundeszentralamt leitet die Meldungen dann an den IRS weiter. Umgekehrt leitet das Bundeszentralamt die vom IRS enthaltenen Daten seinerseits an die inländischen Landesfinanzverwaltungen weiter.

Der erste Informationsaustausch mit den USA erfolgte zum 30. September 2015.

Das Zustimmungsgesetz zu dem sogenannten FATCA-Abkommen mit den USA vom 31. Mai 2013 ist am 16. Oktober 2013 in Kraft getreten. Das FATCA-Abkommen wurde am 11. Oktober 2013 wirksam.

Auf der Grundlage der Ermächtigung des neu eingeführten § 117 c) AO wurde die FATCA-USA-Umsetzungsverordnung erlassen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat durch ein ausführliches BMF-Schreiben zum „*Automatischen Informationsaustausch mit den Vereinigten Staaten von Amerika*“ vom 03. November 2015 detailliert Stellung genommen (Az.: IV B 6-S1316/11/10052:133).

Literaturhinweise

(Auswahl)

Bilsdorfer/Weyand, Die Informationsquellen und –wege der Finanzverwaltung, 8. Auflage

Flore/Tsambikakis, 2. Auflage, Steuerstrafrecht

Füllsack/Bürger, Praxis der Selbstanzeige, 1. Auflage

Götzenberger, Auslandsvermögen legalisieren, 2. Auflage

Götzenberger, Der gläserne Steuerbürger, 3. Auflage

Kaligin, Betriebsprüfung und Steuerfahndung

Kuhn/Weigell Steuerstrafrecht, 3. Auflage

Jesse, Präventivberatung im Steuerstrafrecht

Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 9. Auflage

Müller, Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren, 2. Auflage

Neisecke, Die Selbstanzeige im Steuerrecht

Parsch/Nuzinger, Selbstanzeigeberatung in der Praxis

Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, 5. Auflage

Roth, Sammelauskunftersuchen und internationale Gruppenanfragen

Rolletschke/Roth, Die Selbstanzeige

Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, 4. Auflage

Stahl, Selbstanzeige, 4. Auflage

Streck/Spatscheck/Talaska, Die Steuerfahndung, 5. Auflage

von Briehl/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, 2. Auflage

Wannemacher, Steuerstrafrecht Handbuch, 6. Auflage

Anhang 1

Auszug aus der Abgabenordnung

...

Achter Teil. Straf- und Bußgeldvorschriften, Straf- und Bußgeldverfahren

Erster Abschnitt: Strafvorschriften

§ 369 Steuerstraftaten

(1) Steuerstraftaten (Zollstraftaten) sind:

1. Taten, die nach den Steuergesetzen strafbar sind,
2. der Bannbruch,
3. die Wertzeichenfälschung und deren Vorbereitung, soweit die Tat Steuerzeichen betrifft,
4. die Begünstigung einer Person, die eine Tat nach den Nummern 1 bis 3 begangen hat.

(2) Für Steuerstraftaten gelten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen.

§ 370 Steuerhinterziehung

(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,
2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder
3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

(2) Der Versuch ist strafbar.

(3) In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter

1. in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt,
2. seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger oder Europäischer Amtsträger (§ 11 Absatz 1 Nummer 2 a des Strafgesetzbuches) missbraucht,

3. die Mithilfe eines Amtsträgers oder Europäischen Amtsträgers (§ 11 Absatz 1 Nummer 2 a des Strafgesetzbuches) ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht,
4. unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, oder
5. als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach Absatz 1 verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile erlangt oder
6. eine Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3, auf die er alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss ausüben kann, zur Verschleierung steuerlich erheblicher Tatsachen nutzt und auf diese Weise fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

(4) Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird oder eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Steuervorteile sind auch Steuervergütungen; nicht gerechtfertigte Steuervorteile sind erlangt, soweit sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden. Die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 sind auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können.

(5) Die Tat kann auch hinsichtlich solcher Waren begangen werden, deren Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr verboten ist.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten auch dann, wenn sich die Tat auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder die einem Mitgliedstaat der Europäischen Freihandelsassoziation oder einem mit dieser assoziierten Staat zustehen. Das Gleiche gilt, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern oder auf die in Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14.1.2009, S. 12) genannten harmonisierten Verbrauchsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden.

(7) Die Absätze 1 bis 6 gelten unabhängig von dem Recht des Tatortes auch für Taten, die außerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes begangen werden.

§ 370a (weggefallen)

§ 371 Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung

(1) Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtet, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft. Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.

(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung
 - a) dem an der Tat Beteiligten, seinem Vertreter, dem Begünstigten im Sinne des § 370 Absatz 1 oder dessen Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung, oder
 - b) dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist oder
 - c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung, oder
 - d) ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder
 - e) ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer-Nachschauf nach § 27b des Umsatzsteuergesetzes, einer Lohnsteuer-Nachschauf nach § 42g des Einkommensteuergesetzes oder einer Nachschauf nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist und sich ausgewiesen hat oder
2. eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste,
3. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25 000 Euro je Tat übersteigt, oder
4. ein in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 bis 6 genannter besonders schwerer Fall vorliegt.

Der Ausschluss der Straffreiheit nach Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und c hindert nicht die Abgabe einer Berichtigung nach Absatz 1 für die nicht unter Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und c fallenden Steuerstraftaten einer Steuerart.

(2a) Soweit die Steuerhinterziehung durch Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung begangen worden ist, tritt Straffreiheit abweichend von den Absätzen 1 und 2 Satz 1 Nummer 3 bei Selbstanzeigen in dem Umfang ein, in dem der Täter gegenüber der zuständigen Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt. Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 gilt nicht, wenn die Entdeckung der Tat darauf beruht, dass eine Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung nachgeholt oder berichtigt wurde. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen. Für die Vollständigkeit der Selbstanzeige hinsichtlich einer auf das Kalenderjahr bezogenen Steueranmeldung ist die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Voranmeldungen, die dem Kalenderjahr nachfolgende Zeiträume betreffen, nicht erforderlich.

(3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für den an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Absatz 4 angerechnet werden, innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet. In den Fällen des Absatzes 2a Satz 1 gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass die fristgerechte Entrichtung von Zinsen nach § 233a oder § 235 unerheblich ist.

(4) Wird die in § 153 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet, so wird ein Dritter, der die in § 153 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt, es sei denn, dass ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Hat der Dritte zum eigenen Vorteil gehandelt, so gilt Absatz 3 entsprechend.

§ 372 Bannbruch

(1) Bannbruch begeht, wer Gegenstände entgegen einem Verbot einführt, ausführt oder durchführt.

(2) Der Täter wird nach § 370 Absatz 1, 2 bestraft, wenn die Tat nicht in anderen Vorschriften als Zuwiderhandlung gegen ein Einfuhr-, Ausfuhr- oder Durchfuhrverbot mit Strafe oder mit Geldbuße bedroht ist.

§ 373 Gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel

(1) Wer gewerbsmäßig Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben hinterzieht oder gewerbsmäßig durch Zuwiderhandlungen gegen Monopolvorschriften Bannbruch begeht, wird mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren bestraft. In minder schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe.

(2) Ebenso wird bestraft, wer

1. eine Hinterziehung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben oder einen Bannbruch begeht, bei denen er oder ein anderer Beteiligter eine Schusswaffe bei sich führt,
2. eine Hinterziehung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben oder einen Bannbruch begeht, bei denen er oder ein anderer Beteiligter eine Waffe oder sonst ein Werkzeug oder Mittel bei sich führt, um den Widerstand eines anderen durch Gewalt oder Drohung mit Gewalt zu verhindern oder zu überwinden, oder
3. als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung der Hinterziehung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben oder des Bannbruchs verbunden hat, eine solche Tat begeht.

(3) Der Versuch ist strafbar.

(4) § 370 Abs. 6 Satz 1 und Abs. 7 gilt entsprechend.

§ 374 Steuerhehlerei

(1) Wer Erzeugnisse oder Waren, hinsichtlich deren Verbrauchsteuern oder Einfuhr- und Ausfuhrabgaben im Sinne des Artikels 5 Nr. 20 und 21 des Zollkodex der Union hinterzogen oder Bannbruch nach § 372 Abs. 2, § 373 begangen worden ist, ankauft oder sonst sich oder einem Dritten verschafft, sie absetzt oder abzusetzen hilft, um sich oder einen Dritten zu bereichern, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.

(2) Handelt der Täter gewerbsmäßig oder als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Straftaten nach Absatz 1 verbunden hat, so ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. In minder schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe.

(3) Der Versuch ist strafbar.

(4) § 370 Absatz 6 und 7 gilt entsprechend.

§ 375 Nebenfolgen

(1) Neben einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr wegen

1. Steuerhinterziehung,
2. Bannbruchs nach § 372 Abs. 2, § 373,
3. Steuerhehlerei oder
4. Begünstigung einer Person, die eine Tat nach den Nummern 1 bis 3 begangen hat,

kann das Gericht die Fähigkeit, öffentliche Ämter zu bekleiden, und die Fähigkeit, Rechte aus öffentlichen Wahlen zu erlangen, aberkennen (§ 45 Abs. 2 des Strafgesetzbuchs).

(2) Ist eine Steuerhinterziehung, ein Bannbruch nach § 372 Abs. 2, § 373 oder eine Steuerhehlerei begangen worden, so können

1. die Erzeugnisse, Waren und andere Sachen, auf die sich die Hinterziehung von Verbrauchsteuer oder Einfuhr- und Ausfuhrabgaben im Sinne des Artikels 5 Nr. 20 und 21 des Zollkodex der Union, der Bannbruch oder die Steuerhehlerei bezieht, und
 2. die Beförderungsmittel, die zur Tat benutzt worden sind,
- eingezogen werden. § 74a des Strafgesetzbuchs ist anzuwenden.

§ 376 Verfolgungsverjährung

(1) In den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 6 genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist 15 Jahre; § 78 b Absatz 4 des Strafgesetzbuches gilt entsprechend.

(2) Die Verjährung der Verfolgung einer Steuerstraftat wird auch dadurch unterbrochen, dass dem Beschuldigten die Einleitung des Bußgeldverfahrens bekannt gegeben oder diese Bekanntgabe angeordnet wird.

(3) Abweichend von § 78c Absatz 3 Satz 2 des Strafgesetzbuches verjährt in den in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 bis 6 genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung die Verfolgung spätestens, wenn seit dem in § 78a des Strafgesetzbuches bezeichneten Zeitpunkt das Zweieinhalbfache der gesetzlichen Verjährungsfrist verstrichen ist.

Zweiter Abschnitt: Bußgeldvorschriften

§ 377 Steuerordnungswidrigkeiten

(1) Steuerordnungswidrigkeiten (Zollordnungswidrigkeiten) sind Zuwiderhandlungen, die nach diesem Gesetz oder nach den Steuergesetzen mit Geldbuße geahndet werden können.

(2) Für Steuerordnungswidrigkeiten gelten die Vorschriften des Ersten Teils des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten, soweit die Bußgeldvorschriften dieses Gesetzese oder der Steuergesetze nichts anderes bestimmen.

§ 378 Leichtfertige Steuerverkürzung

(1) Ordnungswidrig handelt, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in § 370 Abs. 1 bezeichneten Taten leichtfertig begeht. § 370 Abs. 4 bis 7 gilt entsprechend.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfzigtausend Euro geahndet werden.

(3) Eine Geldbuße wird nicht festgesetzt, soweit der Täter gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so wird eine Geldbuße nicht festgesetzt, wenn der Täter die aus der Tat zu seinen Gunsten verkürzten Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet. § 371 Absatz 4 gilt entsprechend.

§ 379 Steuergefährdung

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. Belege ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind,
2. Belege gegen Entgelt in den Verkehr bringt oder
3. nach Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig verbucht oder verbuchen lässt

und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen. Satz 1 Nr. 1 gilt auch dann, wenn Einfuhr- und Ausfuhrabgaben verkürzt werden können, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder die einem Staat zustehen, der für Waren aus der Europäischen Union auf Grund eines Assoziations- oder Präferenzabkommens eine Vorzugsbehandlung gewährt; § 370 Abs. 7 gilt entsprechend. Das Gleiche gilt, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden.

(2) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. der Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt,
- 1 a. entgegen § 144 Absatz 1 oder Absatz 2 Satz 1, jeweils auch in Verbindung mit Absatz 5, eine Aufzeichnung nicht, nicht richtig oder nicht vollständig erstellt,
- 1 b. einer Rechtsverordnung nach § 117c Absatz 1 oder einer vollziehbaren Anordnung auf Grund einer solchen Rechtsverordnung zuwiderhandelt, soweit die Rechtsverordnung für einen bestimmten Tatbestand auf diese Bußgeldvorschrift verweist,
2. die Pflicht zur Kontenwahrheit nach § 154 Abs. 1 verletzt.

(3) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder fahrlässig einer Auflage nach § 120 Abs. 2 Nr. 4 zuwiderhandelt, die einem Verwaltungsakt für Zwecke der besonderen Steueraufsicht (§§ 209 bis 217) beigefügt worden ist.

(4) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünftausend Euro geahndet werden, wenn die Handlung nicht nach § 378 geahndet werden kann.

§ 380 Gefährdung der Abzugsteuern

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig seiner Verpflichtung, Steuerabzugsbeträge einzubehalten und abzuführen, nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfundzwanzigtausend Euro geahndet werden, wenn die Handlung nicht nach § 378 geahndet werden kann.

§ 381 Verbrauchsteuergefährdung

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig Vorschriften der Verbrauchsteuergesetze oder der dazu erlassenen Rechtsverordnungen

1. über die zur Vorbereitung, Sicherung oder Nachprüfung der Besteuerung auferlegten Pflichten,
2. über Verpackung und Kennzeichnung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse oder Waren, die solche Erzeugnisse enthalten, oder über Verkehrs- oder Verwendungsbeschränkungen für solche Erzeugnisse oder Waren oder
3. über den Verbrauch unverteuerter Waren in den Freihäfen

zuwiderhandelt, soweit die Verbrauchsteuergesetze oder die dazu erlassenen Rechtsverordnungen für einen bestimmten Tatbestand auf diese Bußgeldvorschrift verweisen.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünftausend Euro geahndet werden, wenn die Handlung nicht nach § 378 geahndet werden kann.

Fußnote (+++ § 381 Abs. 1: Zur Anwendung vgl. Art. 97 § 20 AOEG 1977 +++)

§ 382 Gefährdung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben

(1) Ordnungswidrig handelt, wer als Pflichtiger oder bei der Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Pflichtigen vorsätzlich oder fahrlässig Zollvorschriften, den dazu erlassenen Rechtsverordnungen oder den Verordnungen des Rates der Europäischen Union oder der Europäischen Kommission zuwiderhandelt, die

1. für die zollamtliche Erfassung des Warenverkehrs über die Grenze des Zollgebiets der Europäischen Union sowie über die Freizonengrenzen,
2. für die Überführung von Waren in ein Zollverfahren und dessen Durchführung oder für die Erlangung einer sonstigen zollrechtlichen Bestimmung von Waren,
3. für die Freizonen, den grenznahen Raum sowie die darüber hinaus der Grenzaufsicht unterworfenen Gebiete

gelten, soweit die Zollvorschriften, die dazu oder die auf Grund von Absatz 4 erlassenen Rechtsverordnungen für einen bestimmten Tatbestand auf diese Bußgeldvorschrift verweisen.

(2) Absatz 1 ist auch anzuwenden, soweit die Zollvorschriften und die dazu erlassenen Rechtsverordnungen für Verbrauchsteuern sinngemäß gelten.

(3) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünftausend Euro geahndet werden, wenn die Handlung nicht nach § 378 geahndet werden kann.

(4) Das Bundesministerium der Finanzen kann durch Rechtsverordnungen die Tatbestände der Verordnungen des Rates der Europäischen Union oder der Europäischen Kommission, die nach den Absätzen 1 bis 3 als Ordnungswidrigkeiten mit Geldbuße geahndet werden können, bezeichnen, soweit dies zur Durchführung dieser Rechtsvorschriften erforderlich ist und die Tatbestände Pflichten zur Gestellung, Vorführung, Lagerung oder Behandlung von Waren, zur Abgabe von Erklärungen oder Anzeigen,

zur Aufnahme von Niederschriften sowie zur Ausfüllung oder Vorlage von Zolldokumenten oder zur Aufnahme von Vermerken in solchen Dokumenten betreffen.

Fußnote (+++ § 382 Abs. 1: Zur Anwendung vgl. Art. 97 § 20 AOEG 1977 +++)

§ 383 Unzulässiger Erwerb von Steuererstattungs- und Vergütungsansprüchen

(1) Ordnungswidrig handelt, wer entgegen § 46 Abs. 4 Satz 1 Erstattungs- oder Vergütungsansprüche erwirbt.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfzigtausend Euro geahndet werden.

§ 383a Zweckwidrige Verwendung des Identifikationsmerkmals nach § 139a

(1) Ordnungswidrig handelt, wer als nicht öffentliche Stelle vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 139b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und § 139c Abs. 2 Satz 2 die Identifikationsnummer nach § 139b oder die Wirtschaftsidentifikationsnummer nach § 139c Abs. 3 für andere als die zugelassenen Zwecke erhebt oder verwendet, oder entgegen § 139b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 seine Dateien nach der Identifikationsnummer für andere als die zugelassenen Zwecke ordnet oder für den Zugriff erschließt.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu zehntausend Euro geahndet werden.

§ 384 Verfolgungsverjährung

Die Verfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten nach den §§ 378 bis 380 verjährt in fünf Jahren.

....

Anhang 2

Beispiel einer strafbefreienden Selbstanzeige

(Anschrift Steuerpflichtiger)

An das Finanzamt Frankfurt V

(Steuerpflichtiger / Steuernummer)

Sehr geehrte Damen und Herren,

nach Überprüfung meiner Papiere möchte ich Ihnen mitteilen, dass in den Steuererklärungen der Vorjahre ausländische Kapitaleinkünfte wie folgt nicht enthalten sind: Ich habe in 2010 bis heute jährlich 50.000 € an Einkünften aus Kapitalvermögen erzielt, und zwar aus einer Konto- und Depotverbindung zur UBS AG in Zürich. Ich möchte dieser Erträge hiermit nachträglich der Steuer unterwerfen.

Mit freundlichen Grüßen

Die Bezeichnung als Selbstanzeige ist nicht erforderlich. Notwendig ist allerdings die Angabe von Zahlen in der Weise, dass diese jeweils bestimmten Jahren zugeordnet werden können, so dass das Finanzamt auf Basis der Selbstanzeige zum Erlass von Steuerbescheiden in der Lage ist. Die Angaben müssen vollständig zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart erfolgen, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart der letzten 10 Kalenderjahre. Sofern keine exakten Zahlen vorliegen, kann dem Finanzamt eine begründete vorläufige Eigenschätzung der Besteuerungsgrundlagen mitgeteilt und dieses zugleich gebeten werden eine Frist für die endgültige Lieferung der Zahlen zu gewähren. Das Beispiel kann nicht alle denkbaren Fallkonstellationen abdecken. Es ist ratsam, die Selbstanzeige mit einem Rechtsanwalt oder Steuerberater abzustimmen.