



**TAXACADEMY**

Skript zum Online-Training

# **Abgabenordnung**

## Steuerstrafrecht

Rechtsstand: Februar 2019

In Kooperation mit



# Inhalt

<b>1</b>	<b>Allgemeiner Überblick über das Strafrecht</b>	<b>1</b>
1.1	Einführung	1
1.2	Rechtsquellen des Strafrechts und des Steuerstrafrechts	1
<b>2</b>	<b>Verfahrensrecht</b>	<b>2</b>
2.1	Einleitung des Ermittlungsverfahrens	2
2.2	Die Finanzbehörde als Ermittlungsinstanz im Steuerstrafverfahren	2
2.2.1	Zuständigkeit der Finanzbehörde	2
2.2.2	Kompetenzen der Finanzbehörde	2
2.2.3	Die Steuerfahndung	3
2.3	Grundsätze des (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens	4
2.4	Abschluss eines Steuerstrafverfahrens	5
2.4.1	Möglichkeiten der Einstellung des Verfahrens	5
2.4.2	Die Beendigung des Verfahrens durch Strafbefehl, § 407 StPO, § 400 AO	6
2.4.3	Die Beendigung des Verfahrens durch Anklage, § 170 Abs. 1 StPO	6
2.5	Auswirkungen der Steuerstraftat auf das Besteuerungsverfahren	6
2.6	Die Tatsächliche Verständigung	7
<b>3</b>	<b>Grundbegriffe des Steuerstrafrechts</b>	<b>9</b>
3.1	Grundbegriffe des Strafrechts	9
3.1.1	Die Einteilung der Delikte	9
3.1.2	Der dreistufige Deliktsaufbau	9
3.1.3	Der objektive Tatbestand	10
3.1.4	Der subjektive Tatbestand	11
3.1.5	Rechtswidrigkeit	12
3.1.6	Schuld	12
3.1.7	Täterschaft und Teilnahme	13
3.1.8	Versuch und Rücktritt	14
3.1.9	Versuch	14
3.1.10	Rücktritt vom Versuch	14
3.2	Steuerstrafrechts	16
3.2.1	Räumlicher Geltungsbereich	16
3.2.2	Sachlicher Geltungsbereich	16

3.3	Die Zentralnorm der Steuerhinterziehung § 370 AO.....	16
3.3.1	Struktur des § 370 AO .....	16
3.3.2	Objektiver Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO .....	17
3.3.2.1	Tathandlung .....	17
3.3.2.1.1	„unrichtige oder unvollständige Angaben“ .....	17
3.3.2.1.2	„über steuerlich erhebliche Tatsachen“ .....	18
3.3.2.1.3	„gegenüber den Finanzbehörden oder anderen Behörden“ .....	18
3.3.2.2	Taterfolg.....	18
3.3.2.2.1	Steuerverkürzung .....	18
3.3.2.2.2	Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile .....	19
3.3.2.2.3	Kompensationsverbot .....	19
3.3.2.3	Kausalität.....	20
3.3.3	Subjektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung.....	20
3.3.4	Das Unterlassungsdelikt des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.....	21
3.4	Der persönliche Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige, § 371 AO .....	21
3.4.1	Positive Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige .....	22
3.4.2	Negative Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige.....	22
3.4.3	Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen nach § 398a AO.....	23
3.4.4	Verhältnis der Selbstanzeige zur Berichtigungspflicht nach § 153 AO .....	23
3.4.5	Korrekturpflicht eines Steuerberaters im Rahmen des Mandatsverhältnis .....	25
3.4.6	Verunglückte Selbstanzeige .....	25
3.5	Zusammenfassendes Aufbauschema .....	26
3.6	Die leichtfertige Steuerverkürzung gem. § 378 AO .....	26
3.6.1	Modifikation nur des subjektiven Tatbestands gegenüber § 370 AO .....	26
3.6.2	Begriff der Leichtfertigkeit .....	27
3.6.3	Persönlicher Strafaufhebungsgrund gem. § 378 Abs. 3 AO.....	27
3.7	Verjährung.....	27
3.7.1	Steuerliche Festsetzungsverjährung.....	27
3.7.2	Strafrechtliche Verjährung .....	28

# 1 Allgemeiner Überblick über das Strafrecht

## 1.1 Einführung

- 1 Nicht zuletzt durch prominente Strafverfahren ist das Steuerstrafrecht in letzter Zeit vermehrt in das Bewusstsein der breiten Öffentlichkeit gelangt. Auch für den eher gestaltend als forensisch tätigen Praktiker ist es nützlich, sich mit Grundfragen des Steuerstrafrechts auseinanderzusetzen. Das vorliegende Skript soll ausgehend von einem Überblick über das **Verfahrensrecht** (dazu sogleich 3.) und die Grundlagen des **allgemeinen Teils** des Strafrechts (dazu unten 4.) eine Einführung in das **Steuerstrafrecht** bieten (dazu unten 5.).

## 1.2 Rechtsquellen des Strafrechts und des Steuerstrafrechts

- 2 Das Strafrecht kann in das
  - ▶ **materiellen Strafrecht**, geregelt im Strafgesetzbuch (StGB) und z.B. in der AO (Steuerstrafrecht) und das
  - ▶ **prozessuale Strafrecht**, geregelt in der Strafprozessordnung (StPO) und in der AO (Strafverfahrensrecht)

unterteilt werden.

Das Strafrecht gliedert sich im StGB in das

- ▶ Strafrecht Allgemeiner Teil (§§1 bis 79b StGB) und
- ▶ Strafrecht Besonderer Teil (insbes. hier ist die AO Spezialgesetz)

Nach § 369 Abs.2 AO gelten für Steuerstraftaten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit Strafvorschriften der Steuergesetze nichts Anderes bestimmen.

Das **allgemeine materielle** Strafrecht findet sich in den §§ 1 - 79b des Strafgesetzbuches (StGB), das **besondere materielle** Strafrecht (die einzelnen Straftaten, z.B. Betrug, § 263 StGB) in den §§ 80 ff des Strafgesetzbuches.

- 3 Geregelt wird in den
  - ▶ §§ 369 bis 376 AO das materielle Steuerstrafrecht und in den
  - ▶ §§ 385 bis 408 AO das Steuerstrafverfahrensrecht
  - ▶ §§ 377 bis 384 AO: Ordnungswidrigkeiten
  - ▶ §§ 409 bis 412 AO: Bußgeldverfahren

## 2 Verfahrensrecht

- ▶ Lesen Sie bitte §§ 369 bis 388 AO.



- 4 Das Steuerstrafverfahren ist in den §§ 369 ff AO speziell geregelt. Es handelt sich dabei um ein **eigenes, vom Festsetzungsverfahren getrenntes Verfahren**. Auf das Steuerstrafverfahren sind **subsidiär** (d.h. soweit §§ 385 ff AO keine eigenen Regelungen enthalten) die Normen der **Strafprozessordnung** (StPO) und des **Gerichtsverfassungsgesetzes** (GVG) anwendbar.

### 2.1 Einleitung des Ermittlungsverfahrens

- 5 Die **Finanzbehörde** hat ein **Ermittlungsverfahren** einzuleiten, wenn sie **Kenntnis von Tatsachen** erlangt, die den **Anfangsverdacht** einer Straftat rechtfertigen. Ein Anfangsverdacht liegt vor, wenn **zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für die Tat vorliegen** (vgl. § 152 Abs. 2 Strafprozessordnung (StPO)). Eine bloße **Vermutung reicht nicht** aus; es muss mit einer **gewissen Wahrscheinlichkeit auf die Tat geschlossen werden** können. Für die Einleitung eines Strafverfahrens ist kein hinreichender oder gar dringender, sondern lediglich ein einfacher Tatverdacht erforderlich und ausreichend. Ein solcher ist gegeben, wenn konkrete Tatsachen es möglich erscheinen lassen, dass eine verfolgbare Straftat vorliegt. Entsprechende Anhaltspunkte kann die Behörde aus eigener Wahrnehmung, durch Mitteilung anderer Behörden oder auf andere Weise erlangen.

*Beispiel: Ehefrau E, die gerade im Begriff ist, sich von Ehemann M scheiden zu lassen, weist die Steuerbehörden darauf hin, dass M, ein angestellter Handwerker, häufig nach Feierabend in eigenem Namen tätig ist, dabei aber regelmäßig „ohne Rechnung“ agiert.*



### 2.2 Die Finanzbehörde als Ermittlungsinstanz im Steuerstrafverfahren

#### 2.2.1 Zuständigkeit der Finanzbehörde

- 6 Grundsätzlich ist das strafrechtliche Ermittlungsverfahren in der Hand der **Staatsanwaltschaft**; sie ist **Herrin des Verfahrens**.<sup>1</sup> Dieser Grundsatz wird von § 386 AO für das Steuerstrafverfahren modifiziert: Besteht ein Verdacht ausschließlich im Hinblick auf eine Steuerstraftat, ein sonstiges Abgabevergehen oder eine gleichgestellte Tat, wird das Ermittlungsverfahren von der **Finanzbehörde** selbständig (d.h. ohne dass der Staatsanwaltschaft ein Weisungsrecht zukäme) geführt. Sachlich zuständig ist gem. § 386 Abs. 1 S. 2, 387 AO die Finanzbehörde, die die mutmaßlich hinterzogene Steuer verwaltet, d.h. die Finanzämter als örtliche Landesbehörden, § 17 Abs. 2 FVG.<sup>2</sup> Innerhalb der Finanzbehörde ist die **Bußgeld- und Strafsachenstelle (BuStra)** zuständig. Die Staatsanwaltschaft hat aber in jedem Fall das s.g. **Evokationsrecht**, d.h. sie kann die Strafsache jederzeit an sich ziehen, § 386 Abs. 4 S. 2 AO.
- 7 Steht eine Steuerstraftat mit einer allgemeinen, nicht abgabenrechtlichen Straftat im Zusammenhang, **kann die Staatsanwaltschaft** die Finanzbehörde mit Ermittlungen **beauftragen** (vgl. § 386 Abs. 1 Nr. 2 AO). Die Finanzbehörde führt die Ermittlungen **dann weisungsgebunden** aus.

#### 2.2.2 Kompetenzen der Finanzbehörde

- ▶ Lesen Sie bitte §§ 399, 402 AO und §§ 94 ff StPO.



- 8 Ist die Finanzbehörde nach § 386 Abs. 2 AO zuständig, geht es also um eine reine Steuerstraftat, stehen ihr diejenigen **Kompetenzen, die im allgemeinen Strafverfahren der Staatsanwaltschaft** zukommen (ergeben sich aus §§ 94 ff StPO) sowie **darüber hinaus die Befugnisse nach §§ 402 Abs. 1, 399 Abs. 2 S. 2 AO**. Sie ist die „Kriminalpolizei im Steuerstrafverfahren“.

<sup>1</sup> Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2015, § 24 Rn. 2.

<sup>2</sup> Näher Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2015, § 24 Rn. 3 f.

## Haftungsausschluss

- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

## Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.