



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Abgabenordnung

Steuerstrafrecht

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Allgemeiner Überblick über das Strafrecht	1
1.1	Einführung	1
1.2	Rechtsquellen des Strafrechts und des Steuerstrafrechts.....	1
2	Verfahrensrecht.....	2
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	3
2.2.3	Die Steuerfahndung	4
2.3	Grundsätze des (steuer-) strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens.....	5
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	7
2.4.3	Die Beendigung des Verfahrens durch Anklage, § 170 Abs. 1 StPO.....	7
2.5	Auswirkungen der Steuerstraftat auf das Besteuerungsverfahren	7
2.6	Die tatsächliche Verständigung	8
3	Grundbegriffe des Steuerstrafrechts	10
3.1	Grundbegriffe des Strafrechts	10
3.1.1	Die Einteilung der Delikte.....	10
3.1.2	Der dreistufige Deliktsaufbau	11
3.1.3	Der objektive Tatbestand	12
3.1.4	Der subjektive Tatbestand	13
3.1.5	Rechtswidrigkeit	14
3.1.6	Schuld.....	14
3.1.7	Täterschaft und Teilnahme	15
3.1.8	Versuch und Rücktritt.....	15
3.1.9	Versuch	16
3.1.10	Rücktritt vom Versuch	16
3.2	Steuerstrafrecht	19
3.2.1	Räumlicher Geltungsbereich	19
3.2.2	Sachlicher Geltungsbereich	19

3.3	Die Zentralnorm der Steuerhinterziehung § 370 AO	19
3.3.1	Struktur des § 370 AO	19
3.3.2	Objektiver Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	20
3.3.2.1	Tathandlung	20
3.3.2.1.1	„unrichtige oder unvollständige Angaben“	20
3.3.2.1.2	„über steuerlich erhebliche Tatsachen“	21
3.3.2.1.3	„gegenüber den Finanzbehörden oder anderen Behörden“	21
3.3.2.2	Taterfolg	22
3.3.2.2.1	Steuerverkürzung	22
3.3.2.2.2	Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile	23
3.3.2.2.3	Kompensationsverbot	23
3.3.2.3	Kausalität	24
3.3.3	Subjektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung	25
3.3.4	Das Unterlassungsdelikt des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	25
3.4	Der persönliche Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige, § 371 AO	26
3.4.1	Positive Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige	26
3.4.2	Negative Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige	27
3.4.3	Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen nach § 398a AO	28
3.4.4	Verhältnis der Selbstanzeige zur Berichtigungspflicht nach § 153 AO	28
3.4.5	Korrekturpflicht eines Steuerberaters im Rahmen des Mandatsverhältnisses	30
3.4.6	Verunglückte Selbstanzeige	31
3.5	Zusammenfassendes Aufbauschema	31
3.6	Die leichtfertige Steuerverkürzung gem. § 378 AO	32
3.6.1	Modifikation nur des subjektiven Tatbestands gegenüber § 370 AO	32
3.6.2	Begriff der Leichtfertigkeit	32
3.6.3	Persönlicher Strafaufhebungsgrund gem. § 378 Abs. 3 AO	33
3.7	Verjährung	33
3.7.1	Steuerliche Festsetzungsverjährung	33
3.7.2	Strafrechtliche Verjährung	34

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 2.) und die Grundlagen des **allgemeinen Teils** des Strafrechts (dazu unten 3.1) eine Einführung in das **Steuerstrafrecht** bieten (dazu unten 3.2). **Überblick**

1.2 Rechtsquellen des Strafrechts und des Steuerstrafrechts

- 2 Das Strafrecht kann in das **Unterteilung des Strafrechts**
- ▶ **materielle 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)

Strafrechtsgliederung im StGB

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 **Rechtsquellen des Steuerstrafrechts**
- ▶ §§ 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.



Steuerstrafverfahren

- 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.

Einleitung des Ermittlungsverfahrens

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**.¹ 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.² 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.

Selbständigkeit der Finanzbehörde i.R.d. Ermittlungsverfahrens

¹ Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenverfahren, Rn. 24.2.

² Näher Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenverfahren, Rn. 24.3.

7 Steht eine Steuerstraftat mit einer allgemeinen, nicht abgabenrechtlichen Straftat im Zusammenhang, **kann** die **Staatsanwaltschaft** die Finanzbehörde mit Ermittlungen **beauftragen** (vgl. § 386 Abs. 2 Nr. 2 AO). Die Finanzbehörde führt die Ermittlungen **dann weisungsgebunden** aus.

Beauftragung der Finanzbehörde

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** zu. Sie ist die „Kriminalpolizei im Steuerstrafverfahren“.

9 Damit kann die Finanzbehörde insbesondere

Essenzielle Kompetenzen

- ▶ **Vernehmungen** des Beschuldigten sowie von Zeugen und Sachverständigen durchführen,
- ▶ die richterliche Anordnung von Durchsuchungen, Sicherstellung und ggf. Beschlagnahmen beantragen
- ▶ sowie jeweils bei Gefahr im Verzug
 - Durchsuchungen und Beschlagnahmen vgl. §§ 94 ff StPO,
 - **Festnahmen**, wenn ein **dringender Tatverdacht und ein Haftgrund** (Fluchtgefahr und Verdunklungsgefahr) vorliegt, § 127 StPO selbst durchführen.

10 Die Finanzbehörde kann sich dabei der Hilfe der Polizei oder der Steuerfahndung bedienen.

11 Ferner kann – ebenfalls bei Gefahr im Verzug – **Telefonüberwachung** gegen den Beschuldigten durch die Steuerbehörde angeordnet werden, allerdings nicht im Falle des Verdachts auf Begehung einer „gewöhnlichen“ Steuerhinterziehung, sondern gem. § 100a Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a StPO lediglich bei Verdacht auf Begehung der Steuerhinterziehung als Teil einer Bande, § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 5 AO und wenn die Sachverhaltsermittlung ohne die Telefonüberwachung wesentlich erschwert oder aussichtslos ist. Typischer Fall sind s.g. „Umsatzsteuerkarusselle“. Die Finanzbehörde hat binnen drei Tagen gem. § 100 Abs. 2 StPO die **Bestätigung des Richters einzuholen**.

Telefonüberwachung

12 **Merke:** Gefahr im Verzug liegt immer dann vor, wenn die richterliche Anordnung einer Maßnahme nicht eingeholt werden kann, ohne dass der Zweck der Maßnahme gefährdet wird.³



13 **Beispiel:** Der Finanzbeamte F erlangt Kenntnis davon, dass der Beschuldigte B im Begriff ist, wichtige Akten zu vernichten.



14 Ist die Finanzbehörde dagegen nicht nach § 386 Abs. 2 AO zuständig, geht es also nicht um eine reine Steuerstraftat, sondern um eine allgemeine, **nicht-abgabenrechtliche Straftat** (z.B. ein Drogendelikt), die **lediglich mit einer Steuerstraftat zusammenhängt**, bleibt es bei der Zuständigkeit der **Staatsanwaltschaft**. Die Finanzbehörde hat

Zuständigkeit bei nicht-abgabenrechtlicher Straftat

³ Jäger, in: Klein AO, 16. Aufl. 2022, § 399 Rn. 30.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ 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.