

H. Eberhard Simon | Andrea Wagner

# Steuerstrafrecht

4. Auflage

SCHÄFFER  
POESCHEL

SCHÄFFER  

---

POESCHEL



H. Eberhard Simon / Andrea Wagner

# Steuerstrafrecht

4., neu bearbeitete Auflage

2015

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

---

**Bearbeiterübersicht:**

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

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

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

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

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

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

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

[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)

[service@schaeffer-poeschel.de](mailto:service@schaeffer-poeschel.de)

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin

Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart

Satz: typopoint GbR, Ostfildern

November 2015

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

## Vorwort zur 4. Auflage

Das Steuerstrafrecht kommt nicht zur Ruhe. Politik, Rechtsprechung und Verwaltung sehen sich aufgefordert, die strafrechtlichen Konsequenzen einer Steuerhinterziehung weiter zu verschärfen. Nicht zuletzt haben spektakuläre und öffentlichkeitswirksame Hinterziehungsfälle wie der Fall Uli Hoeneß zusätzlichen Handlungsdruck ausgelöst. Andererseits zeugt gerade dieser Fall von der Zwiespältigkeit der öffentlichen Meinung zur Steuerhinterziehung prominenter Mitbürger. Generell hat aber der Meinungstrend der vergangenen zehn Jahre, die Steuerhinterziehung immer mehr den allgemeinen kriminellen Delikten zuzurechnen, eher noch zugenommen als sich verflacht. Die Zeiten, in denen Steuerhinterziehung als Kavaliersdelikt galt, sind lange vorbei.

Der Trend der öffentlichen Meinung hat die Politik nur drei Jahre nach der grundlegenden Revision des Selbstanzeigerechts zu einer erneuten wesentlichen Überarbeitung und – von wenigen Ausnahmen abgesehen – zu einer weiteren Verschärfung der Voraussetzungen einer Selbstanzeige veranlasst. Die Selbstanzeige-Beratung wird dadurch noch anspruchsvoller, auch wenn die mancherorts geäußerte Auffassung, die Selbstanzeige sei faktisch abgeschafft worden, so nicht zutrifft.

Andererseits nimmt die Unübersichtlichkeit des Steuerrechts unvermindert zu. Das Spannungsfeld zwischen der zutreffenden Behandlung des komplexen Steuerrechts und der Wertung von Anwendungsfehlern als Steuerhinterziehung wird gerade im Anschluss an Betriebsprüfungen immer deutlicher. Hier steht die Maßgeblichkeit der Blankettnormen des Steuerstrafrechts vor erheblichen Herausforderungen, ja gelangt an ihre Grenzen. Selbst die Finanzverwaltung stimmt im persönlichen Gespräch darin überein, dass die zutreffende Anwendung der Vielfalt der Gesetze, Verordnungen, Erlasse und Gerichtsentscheidungen zum deutschen und europäischen Recht nicht mit den Mitteln des Strafrechts erreicht werden kann.

Solange sich die Komplexität des Steuerrechts nicht ändert, werden auf die Steuerstrafverteidiger ebenso wie auf die Bußgeld- und Strafsachenstellen, die Staatsanwaltschaften und die Gerichte immer noch zunehmende Herausforderungen zukommen. Mit der vorliegenden 4. Auflage möchten wir Beratern, Verwaltung und Justiz einen Leitfaden für die Rechtsanwendung im Steuerstrafrecht vorlegen, der die Sicht der Justiz und der Beratung in sich vereint. Unter diesen Umständen ist es hoch erfreulich, dass Frau Dr. Andrea Wagner, Gruppenleiterin bei der Staatsanwaltschaft München I und dort zuständig für das Steuerstrafrecht, die Bearbeitung der bisher von Herrn Dr. Claus-Arnold Vogelberg betreuten Teile des Werks übernommen hat und fortführt. Herrn Dr. Vogelberg sei auch auf diesem Wege für seine Arbeit und Mitgestaltung dieses Werks gedankt, ebenso wie auch Frau Rechtsanwältin Alexandra Fuchs, die den Verfasser Eberhard Simon in bewährter Weise auch bei der 4. Auflage unterstützt hat.

München, im September 2015

Die Verfasser

## Vorwort zur 1. Auflage

Seit Jahren versprechen Politiker aller Parteien den Steuerbürgern Reformen des Steuersystems. Es soll einfacher werden, gerechter und allen Steuerzahlern eine Entlastung bringen. Bisher hat jedoch keine Vereinfachung ihr Ziel erreicht. Ganz im Gegenteil. Sondertatbestände, Ausnahmen und Ausnahmen hiervon, Zugeständnisse an besonders erfolgreiche Interessenvertreter und an die eigene Wähler-Klientel haben jede Reform erstickt und das Steuerrecht weiter verkompliziert. Hinzu kommt eine permanente Flickschusterei mit der – ohne erkennbar planvolles Vorgehen – solche Lücken im Steuerrecht gefüllt werden sollen, die die steuerberatenden Berufe aufgetan und mit Erfolg angewandt haben.

Von Steuergerechtigkeit ist das Steuerrecht weit entfernt. Noch bestimmt die Einkunftsart, der Einfallreichtum des Steuerzahlers und die Qualität seines Beraters, was letztlich der Steuer zu unterwerfen sein wird. Hinzu kommt, daß allein durch die inflationsbedingte Erhöhung der Einkommen dank der progressiven Einkommensteuertabelle jährlich eine schleichende, nicht zu unterschätzende Steuererhöhung eintritt. Die von der Politik angekündigten Steuerermäßigungen fallen dem gegenüber angesichts leerer Kassen so bescheiden aus, daß sie sich im Bewußtsein der Bevölkerung kaum niederschlagen.

Immerhin 59 % der deutschen Bevölkerung halten die Ungerechtigkeit der Steuergesetze als ursächlich dafür, daß Steuerhinterziehung eigentlich nicht mehr als unmoralisch bezeichnet werden kann. Diese Auffassung ist naturgemäß unter Selbständigen und einkommensstarken Bevölkerungsteilen besonders häufig anzutreffen – so eine Studie der Universität Köln zur Steuermentalität und Steuermoral der bundesdeutschen Bevölkerung und deren Einstellung zur Steuerreform vom August 1997. An dieser Einstellung hat sich – wie die beraterische Praxis zeigt – bis heute nichts geändert.

Bei einer Aufdeckungswahrscheinlichkeit der Steuerhinterziehung von immerhin bis zu 40 % würden heute mehr Steuerbürger Steuerhinterziehung in Betracht ziehen als keinesfalls zu hinterziehen. Erst bei einer Aufdeckungswahrscheinlichkeit von über 60 % nimmt die Bereitschaft zur Steuerhinterziehung deutlich ab. Die Konsequenz könnte sein, die Fahndungsaktivitäten des Staates erheblich zu verstärken, um auf diese Weise die Bereitschaft zur Steuerhinterziehung zu vermindern. An der Quelle des Übels würde dies allerdings nichts ändern. Ein als ungerecht und unsachgemäß empfundenenes Steuerrecht wird nicht dadurch besser, daß nur die konkrete Sorge vor Entdeckung einer Steuertraftat den Steuerbürger zur Einhaltung der Steuergesetze anhält. Die Neigung der Steuerpflichtigen, selbst zu bestimmen, was des Staates sei, bleibt unter diesen Umständen ungebrochen. Der Fiskus – flankiert von der Justiz – begegnet dem allein mit einer massiven Erhöhung seiner Fahndungskapazitäten. Der richtige Umgang mit der Steuerstrafrechtsproblematik bildet den Schlüssel für eine angemessene Lösung.

Das vorliegende Werk ist gleichermaßen für Berater, Strafverfolgungsbehörden und Betroffene bestimmt. Angefangen von den ersten Vorermittlungen bis hin zum Verfahrensabschluß werden alle Stadien eines Steuerstrafverfahrens dargestellt. Wir haben dabei mehr Wert auf praktische Relevanz als auf Theorienstreit gelegt.

---

## Die Autoren

### **H. Eberhard Simon**

ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Gesellschafter und Geschäftsführer in der Kanzlei BTU SIMON GmbH Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Mitglied von ETL GLOBAL mit den Tätigkeitsschwerpunkten Steuerstrafrecht und Gesellschaftsrecht. Daneben nimmt er eine umfassende Vortragstätigkeit zum Steuerstrafrecht, insbesondere für Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und ausländische Banken wahr.

### **Dr. Andrea Wagner**

ist Staatsanwältin als Gruppenleiterin bei der Staatsanwaltschaft München I. Nach dem Studium in Heidelberg und bestandener Fachanwaltsprüfung für Steuerrecht arbeitete sie zunächst als Rechtsanwältin und wechselte 2001 in den bayerischen Justizdienst. Den größten Teil der Staatsanwaltszeit ab 2001 war sie im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht tätig und kehrte 2010 nach vierjähriger zivilrichterlicher Tätigkeit wieder in die Wirtschafts- und Steuerstrafrechtsabteilung der Staatsanwaltschaft München I als Gruppenleiterin zurück. Dort bearbeitet sie ein Referat für große Schwarzarbeits- und Steuerstrafrechtsverfahren.

# Inhalt

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1	Steuergeheimnis (§ 30 AO) . . . . .	154
1.1	Sinn und Zweck . . . . .	154
1.2	Gegenstand des Steuergeheimnisses . . . . .	154
1.2.1	Verhältnisse anderer . . . . .	154
1.2.2	Art des Bekanntwerdens . . . . .	155
1.2.3	Verpflichteter Personenkreis . . . . .	155

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

---

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

## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht	BGHSt	Entscheidungen des BGH in Strafsachen
a. a. O.	am angegebenen Ort		
a. E.	am Ende	BGHZ	Entscheidungen des BGH in Zivilsachen
Abs.	Absatz		
AEAO	Anwendungserlass zur AO	BJagdG	Bundesjagdgesetz
a. F.	alte Fassung	BMF	Bundesminister der Finanzen
AG	– Amtsgericht – Aktiengesellschaft – Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)	BNotO	Bundesnotarordnung
		BRAK-Mitt.	Mitteilungsblatt der Bundesrechtsanwaltskammer
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen	BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
		BRRG	Beamtenrechtsrahmengesetz
Alt.	Alternative	BStBl	Bundessteuerblatt
AmthilfeRLUmsG	Amtshilfe richtlinie-Umsetzungsgesetz	BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
		BuStra	Bußgeld- und Strafsachenstelle
Anm.	Anmerkung	BVerfG	Bundesverfassungsgericht
AnwBl	Anwaltsblatt	BZR	Bundeszentralregister
AO	Abgabenordnung	BZRG	Bundeszentralregistergesetz
Art.	Artikel		
ASB (St) oder	Anweisungen für das Straf- und	DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
		DepotG	Depotgesetz
AStBV (St)	Bußgeldverfahren (Steuer)	DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
Az.	Aktenzeichen	DONot	Dienstordnung für Notare
		DRiZ	Deutsche Richter-Zeitung
		DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
BargeldVV	Verwaltungsvorschrift zur Überwachung des grenzüberschreitenden Bargeldverkehrs	DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
BayKiStG	Bayerisches Kirchensteuergesetz	EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht	EGAHG	EG-Amtshilfe-Gesetz
BayObLGSt	Entscheidungen des BayObLG in Strafsachen	EGAO	Einführungsgesetz zu AO
		EGGVG	Einführungsgesetz zum GVG
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)	EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
BFH	Bundesfinanzhof		
BFHE	Entscheidungen des BFH	EGStGB	Einführungsgesetz zum StGB
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH	Einl.	Einleitung
		ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch		
BGH	Bundesgerichtshof	ErbStDV	Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung
BGHR	BGH-Rechtsprechung Strafsachen	ESt	Einkommensteuer
		EStG	Einkommensteuergesetz
		EStR	Einkommensteuer-Richtlinien

EuRHÜbk	Europäisches Rechtshilfe- übereinkommen	IZ-Steufa	Informationszentrale für den Steuerfahndungsdienst
		IZA	Informationszentrale Ausland des Bundesamtes für Finanzen
FA	Finanzamt		
FÄ	Finanzämter		
FA FuSt	Finanzamt für Fahndung und Strafsachen (Niedersachsen und Berlin)	JA	Juristische Arbeitsblätter
		JR	Juristische Rundschau
		Jura	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
FamRZ	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht	JurBüro	Juristisches Büro (Zeitschrift)
ff.	folgende		
F-FA	Festsetzungs-FA	JVEG	Justizvergütungs- und Entschädigungsgesetz
FG	Finanzgericht		
FGO	Finanzgerichtsordnung		
FM	Finanzminister	Kap.	Kapitel
Fn.	Fußnote	KapSt	Kapitalertragsteuer
FR	Finanz-Rundschau, Zeitschrift	KESSt	Kapitalertragsteuer – Kammergericht (= OLG in Berlin)
FVG	Finanzverwaltungsgesetz	KG	– Kommanditgesellschaft
			– Kommanditgesellschaft
GA	Goldammers Archiv für Strafrecht	KiStRahmenG	Kirchensteuerrahmengesetz
		KO	Konkursordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts	KÖSDI	Kölner Steuerdialog
		KSt	Körperschaftsteuer
GewSt	Gewerbsteuer	KStR	Körperschaftsteuer- Richtlinien
GG	Grundgesetz		
ggf.	gegebenenfalls	KWG	Kreditwesengesetz
GKG	Gerichtskostengesetz		
gl. A.	gleicher Ansicht	LG	Landgericht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	LSt	Lohnsteuer
		LStA	LSt-Anmeldung
GmbH-Rdsch.	GmbH-Rundschau		
GrStG	Grundsteuergesetz	m. E.	meines Erachtens
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz	m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
GwG	Geldwäschegesetz	MDR	Monatszeitschrift für Deutsches Recht
h. M.	herrschende Meinung		
HFR	Höchstrichterliche Finanz- rechtsprechung	MiStra	Mitteilungen in Strafsachen
HRR	Höchstrichterliche Recht- sprechung	MMR	MultiMedia und Recht, Zeitschrift für Informations-, Telekommunikations- und Medienrecht
i. d. F.	in der Fassung		
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)	MRK	Menschenrechtskonvention der Mitgliedstaaten des Europarates
i. S. d.	im Sinne des/der		
i. S. v.	im Sinne von		
IStGB	Informationsstelle zu den britischen NATO-Streitkräften	NdsRpfl.	Niedersächsischer Rechts- pfleger (Zeitschrift)
IStUS	Informationsstelle für US- Verbindungen	n. F.	neue Fassung
		NfD	Nur für den Dienstgebrauch

NJOZ	Neue Juristische Online-Zeitschrift	StA	Staatsanwaltschaft, Staatsanwalt
NJW	Neue Juristische Wochenschrift	StB	– Steuerberater – Der Steuerberater (Zeitschrift)
NS	Niedersachsen		
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht	StBerG	Steuerberatungsgesetz
NStZ-RR	NStZ-Rechtsprechungs-Report	StEK	Steuerrecht in Karteiform
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht	SteuFa	Steuerfahndungsstelle
NVwZ-RR	NVwZ-Rechtsprechungs-Report Verwaltungsrecht	StGB	Strafgesetzbuch
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht	StPfl.	Steuerpflichtige/r
NZV	Neue Zeitschrift für Verkehrsrecht	StPO	Strafprozessordnung
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht	str.	streitig
NW	Nordrhein-Westfalen	StraBEG	Strafbefreiungserklärungsgesetz
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe	Strabu	Straf- und Bußgeldsachenstelle
OFD	Oberfinanzdirektion	STRAFA-FA	Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung (NW)
OHG	Offene Handelsgesellschaft	StraFo	Strafverteidiger Forum (Zeitschrift)
OLG	Oberlandesgericht	StrEG	Strafrechtsentschädigungsgesetz
OWiG	Ordnungswidrigkeitengesetz	StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
PaßG	Paßgesetz	StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
PolG	Polizeigesetz	StV	Strafverteidiger (Zeitschrift)
PStR	Praxis Steuerstrafrecht (Zeitschrift, seit 2/1998)	StW	Die Steuer-Warte (Zeitschrift)
RAO	Reichsabgabenordnung	u. U.	unter Umständen
RFH	Reichsfinanzhof	unstr.	unstreitig
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs	USt	Umsatzsteuer
RG	Reichsgericht	USt-IdNr.	Umsatzsteueridentifikationsnummer
RGSt	Entscheidungen des RG in Strafsachen	UStVA	USt-Voranmeldung
RGZ	Entscheidungen des RG in Zivilsachen	VA	Verwaltungsakt
RiStBV	Richtlinien für das Straf- und Bußgeldverfahren	VerkMitt	Verkehrsrechtliche Mitteilungen
Rnr.	Rand-Nummer	VersR	Zeitschrift für Versicherungsrecht
RPfleger	Der Deutsche Rechtspfleger (Zeitschrift)	Vfg.	Verfügung
RStBl.	Reichssteuerblatt	vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
SA	Selbstanzeige	Vorbem.	Vorbemerkung
SeuffA	Seufferts Archiv	VRS	Verkehrsrechts-Sammlung
		VSt	Vermögensteuer
		VStR	Vermögensteuer-Richtlinien
		WaffG	Waffengesetz
		WiB	Wirtschaftliche Beratung (Zeitschrift)

---

wistra	Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht	ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern
WM	Wertpapier-Mitteilungen, Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht	ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)	ZKA ZollVG ZRP	Zollkriminalamt (Köln) Zollverwaltungsgesetz Zeitschrift für Rechtspolitik
ZASt	Zinsabschlagsteuer	ZSEG	Gesetz über die Entschädigung von Zeugen u. Sachverständigen
ZFN	Zentrale Fahndungs-Nach- richten (Herausgeber: OFD Münster; NfD!)	ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
ZFNBl.	Zollnachrichten und Fahndungsblatt		



---

# Teil I

## Materielles Steuerstrafrecht



# Kapitel 1

## Tatbestände des Steuerstraf- und Bußgeldrechts

### 1 Einführung

#### 1.1 Sanktionsbestimmungen, Blankettgesetze, Ausfüllungsnormen, Bestimmtheitsgrundsatz, Zeitgesetze

Das Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht ist im achten Buch der Abgabenordnung geregelt (§§ 369 bis 412 AO). Soweit dort keine Spezialregelungen getroffen worden sind, gelten die allgemeinen Bestimmungen, insbesondere das Strafgesetzbuch, die Strafprozessordnung sowie das Gesetz über Ordnungswidrigkeiten. Die wichtigsten Sanktionsbestimmungen sind:

- § 370 AO: vorsätzliche Steuerverkürzung = Steuerhinterziehung (Steuerstraftat, Vergehen, § 12 Abs. 2 StGB);
- § 378 AO: leichtfertige Steuerverkürzung = Steuerordnungswidrigkeit;
- § 130 OwiG: vorsätzliche oder fahrlässige Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen = Ordnungswidrigkeit;
- § 380 AO: vorsätzliche oder leichtfertige Gefährdung von Abzugsteuern = Steuerordnungswidrigkeit;
- § 26b UStG: Schädigung des Umsatzsteueraufkommens = Steuerordnungswidrigkeit;
- § 26c UStG: gewerbsmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens = Steuerstraftat;
- § 379 AO: Steuergefährdung = Steuerordnungswidrigkeit.

Die kommunalen Abgabengesetze enthalten Sonderbestimmungen zur Sanktionierung von Abgabenverkürzungen (z. B. §§ 14, 15 und 16 BayKAG).

Bei den Sanktionsbestimmungen handelt es sich um Blankettgesetze, die durch das materielle und verfahrensrechtliche Steuerrecht ausgefüllt werden müssen.<sup>1</sup>

Die Voraussetzungen der Strafbarkeit müssen im Hinblick auf den Bestimmtheitsgrundsatz (Art. 103 Abs. 2 GG) sowohl im Blankettstrafgesetz als auch in den steuerlichen Ausfüllungsbestimmungen hinreichend umschrieben sein.<sup>2</sup> Zwar sind gesetzliche Bestimmungen auslegungsfähig, der mögliche Wortsinn eines Gesetzes – aus der Sicht des Bürgers – markiert jedoch die äußerste Grenze zulässiger richterlicher Interpretation.<sup>3</sup> Bei den einzelnen Ausfüllungsbestimmungen kann das durchaus unterschiedlich sein.<sup>4</sup> Der Bestimmtheitsgrundsatz ist auch bei Ordnungswidrigkeiten, die erst nach Inkrafttreten des GG aus dem Strafrecht ausgegliedert worden sind, zu beachten<sup>5</sup>, z. B. bei § 378 AO für den Steuerberater (zu Einzelheiten s. 3.2.2. und 4.2).

Die steuerlichen Ausfüllungsbestimmungen sind in der Regel Zeitgesetze (§§ 2 Abs. 4 StGB, 4 Abs. 4 OwiG).<sup>6</sup> Maßgeblich ist deshalb das für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gültige Steuerrecht. Das gilt auch für Antidumping-Zölle.<sup>7</sup>

1 Joecks, in: F/G/J, Einleitung Rn. 5.

2 BGH vom 16.05.1984, wistra 1984, 178, 181; BVerfG vom 16.06.2011, wistra 2011, 458.

3 BVerfG vom 23.10.1985, NJW 1986, 1671 ff.

4 BVerfG vom 15.10.1990, NJW 1992, 35.

5 BVerfG vom 23.10.1985, NJW 1986, 1671.

6 Joecks, in: F/G/J, § 369 AO Rn. 25 ff.

7 BFH vom 27.08.2010, wistra 2011, 143 = BFH/NV 2010, 2396 Ls.; Anm. von Möller/Retemeyer, wistra 2011, 143.

Steuerliche Nebenleistungen (z. B. Verspätungszuschläge) sind keine Steuern.<sup>8</sup> Die Hinterziehung von Kirchensteuern (außer in Niedersachsen) ist nicht strafbar, weil sie nicht als Steuern i. S. d. § 370 AO gelten.<sup>9</sup>

§ 1 Abs. 1 AO eröffnet den sachlichen Anwendungsbereich der Abgabenordnung nur für Steuern, die durch Bundesrecht oder EU-Recht geregelt sind, sofern sie durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Über Art. 4 Abs. 3 EGStGB haben die Landesgesetzgeber allerdings die Möglichkeit, bei Steuern oder anderen Abgaben die Straf- und Bußgeldvorschriften der Abgabenordnung für anwendbar zu erklären oder eigene Vorschriften zu schaffen.<sup>10</sup>

Für die Kirchensteuer erklärt § 6 Abs. 1 HS 2 des niedersächsischen KiStRG lediglich die §§ 385 bis 412 AO für nicht anwendbar, sodass insoweit § 370 AO anwendbar bleibt. Alle anderen Bundesländer schließen die Straf- und Bußgeldvorschriften der Abgabenordnung insgesamt aus.<sup>11</sup>

## 1.2 Beweislast im Steuer- und Steuerstrafverfahren

Die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften (§§ 393 Abs. 1 Satz 1, 385 Abs. 1 AO).

Im **Besteuerungsverfahren** hängt die Frage, ob sich ein Sachverhalt erweisen lässt, wesentlich davon ab, was einerseits Finanzbehörden aufgrund ihrer Amtsermittlungspflicht (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO) und andererseits Steuerpflichtige aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO) zu unternehmen haben. Kommen Steuerpflichtige ihrer steuerlichen Mitwirkungspflicht nicht nach, können daraus für sie nachteilige Schlüsse gezogen werden, z. B. Schätzungen nach § 162 AO im oberen Bereich.<sup>12</sup>

Im (Steuer-) **Strafverfahren** hingegen tragen die Verfolgungsbehörden zwar auch grundsätzlich die alleinige Beweislast für das Vorliegen der objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Straftat (§ 244 Abs. 2 StPO). Dem Beschuldigten steht es absolut frei, sich zur Beschuldigung zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen (§ 136 Abs. 1 Satz 2 StPO). Aus einer unterlassenen Mitwirkung dürfen auch keine nachteiligen Folgen abgeleitet werden.

Gleichwohl darf nicht übersehen werden, dass zwischen **materiell-rechtlichen** und **verfahrensrechtlichen Nachweisen** zu differenzieren ist.

**Materiell-rechtliche** Nachweise haben Steuerpflichtige auch im Strafverfahren zu erbringen, z. B.:

- Vorsteuerabzugsberechtigung (§ 15 UStG)<sup>13</sup>;
- Spendenabzugsberechtigung (§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG)<sup>14</sup>.

Rein **verfahrensrechtliche** Nachweise, die Steuerpflichtige im steuerlichen Verfahren zu führen haben, obliegen hingegen im Strafverfahren uneingeschränkt den Strafverfolgungsbehörden, z. B.:

- Lohnsteuer-Pauschalierungs-Berechtigung (§§ 40a EStG, 4 Nr. 8 Satz 4 LStDV)<sup>15</sup>;
- Auslandsachverhalte (§ 90 Abs. 2 AO)<sup>16</sup>;
- USt-Freiheit bei Lieferungen in das Ausland (§§ 6, 6a UStG, 13, 17a, 17c UStDV; s. a. 2.5.3.2 und 2.5.3.3);
- Angemessenheit eines Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.<sup>17</sup>

Wegen der unterschiedlichen Verfahrensgrundsätze – AO oder StPO – sind Freisprüche für das Besteuerungsverfahren unverbindlich.<sup>18</sup>

<sup>8</sup> BGH vom 19.12.1997, wistra 1998, 180, 188 (Fall Zwick).

<sup>9</sup> Joeks, in: F/G/J, § 370 AO Rn. 23a.

<sup>10</sup> BGH vom 17.04.2008, NSz 2009, 157, 159.

<sup>11</sup> So z. B. BayKiStG, Art. 18 Abs. 2.

<sup>12</sup> BFH vom 01.10.1992, BStBl II 1993, 259, 260.

<sup>13</sup> BFH vom 05.08.1988, BStBl II 1989, 120, 121; BGH vom 02.11.1995, wistra 1996, 106, 107 = NSz 1996, 363.

<sup>14</sup> BFH vom 13.04.2010, BFH/NV 2010, 2035.

<sup>15</sup> BFH vom 12.06.1986, BStBl II 1986, 681, 684.

<sup>16</sup> BGH vom 13.10.1994, wistra 1995, 67, 69 = NSz 1995, 93, 94.

<sup>17</sup> Weidemann, wistra 2007, 201 m. w. N.

<sup>18</sup> BFH vom 17.03.2010, BFH/NV 2010, 1240.

## 2 Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

### 2.1 Definition

Unter Steuerhinterziehung wird vorsätzliches oder bedingt vorsätzliches Bewirken einer Steuerverkürzung (= Verletzung des Steueranspruchs) als Täter oder Teilnehmer durch (= kausal) unrichtige, unvollständige (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder unterlassene (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) Angaben verstanden.

Die Angaben können sich beziehen auf:

- Steuererklärungen, insbesondere
  - §§ 149 ff. AO: allgemein
  - §§ 25 EStG: 56/60 EStDV: ESt-Erklärung
  - § 48a EStG: Anmeldung der Bauabzugsteuer
  - § 18 UStG: USt-Voranmeldung/USt-Jahreserklärung
  - § 17 UStG: Änderung der Bemessungsgrundlage
  - § 67 EStG: Antrag auf Kindergeld
  - §§ 14a GewStG, 25 GewStDV: GewSt-Erklärung
  - § 31 KStG: KSt-Erklärung
  - § 41a EStG: Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer
  - § 31 ErbStG: Erbschaft-/Schenkungssteuererklärung
  - § 19 Abs. 4 GrEStG: Anzeige = Steuererklärung der Beteiligten
- Anzeigen, u. a.
  - § 153 AO: Berichtigungsverpflichtung
  - § 138 AO: Mitteilung der Erwerbstätigkeit
  - § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG: Uneinbringlichkeit einer Forderung
  - § 68 EStG: Änderung bei Kindergeldvoraussetzungen
  - § 30 ErbStG: Erwerb, der der ErbSt unterliegt
  - § 33 ErbStG: Anzeigepflicht der Vermögensverwahrer
  - § 19 GrStG: Änderung: Nutzung, Eigentumsverhältnisse
- Steuervorteile, u. a.
  - § 222 AO: Stundung
  - §§ 281 ff. AO: unterbliebene Pfändung
  - § 223 AO: Zahlungsaufschub
  - § 227 AO: Erlass von Steueransprüchen
  - §§ 257, 258 AO: Einstellung/Beschränkung der Vollstreckung
  - § 261 AO: Niederschlagung
  - § 163 AO: Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen
  - § 361 Abs. 2 AO: Aussetzung der Vollziehung
  - § 39a EStG: Eintragung zu hoher Freibeträge
  - § 109 AO: Fristverlängerung für Steuererklärungen
  - Verzögerung oder Vereitelung der Beitreibung<sup>19</sup>
  - Herabsetzung von (ESt-)Vorauszahlungen<sup>20</sup>

<sup>19</sup> BGH vom 25.09.1985, wistra 1986, 26; BGH vom 23.06.1992, wistra 1992, 300, 302; *Bansemer*, wistra 1994, 327.  
<sup>20</sup> OLG Stuttgart vom 21.05.1987, wistra 1987, 263; FG Niedersachsen vom 18.12.2006, EFG 2007, 1840.

## 2.2 Handlungsabläufe

Eine Steuerhinterziehung kann folgende Handlungsabläufe haben:

- Strafflose Vorbereitungshandlung (z. B. falsche oder unterlassene Buchung<sup>21</sup>, jedoch verfolgbar als Ordnungswidrigkeit nach § 379 AO).
- Versuchsbeginn (mit den ersten falschen Angaben gegenüber dem FA oder unterlassenen Angaben zum Fälligkeitszeitpunkt);
- Tatvollendung (= Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale);
- Tatbeendigung (= tatsächlicher Abschluss, u. a. von Bedeutung für den Verjährungsbeginn);
- (straflose) mitbestrafte Nachtat (z. B. unrichtige USt-Jahreserklärung nach Ablauf der Erklärungsfrist, da bereits Tatbestandsverwirklichung durch Unterlassen; Wiederholung unrichtiger Angaben anlässlich der Betriebsprüfung);
- strafbare Nachtat (bei Verjährung der Vortat);
- Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren.

Die Kenntnis der Handlungsabläufe ist für eine optimale Verteidigung von erheblicher Bedeutung. Hervorzuheben sind namentlich die Möglichkeit des strafbefreienden Rücktritts vom Versuch (§ 24 StGB) und die strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO) ab Tatvollendung, ferner der Eintritt der Verfolgungsverjährung (§ 78a StGB) ab Tatbeendigung sowie die mögliche Strafflosigkeit einer Nachtat.

## 2.3 Verkürzungserfolg/Tatvollendung

Verkürzt (Verkürzung = Differenz zwischen Soll- und Ist-Steuer) ist die Steuer nach der Legaldefinition (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO) grundsätzlich dann, wenn durch (= kausal) Handeln bzw. Unterlassen des Täters Steuern nicht, nicht in voller Höhe, nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Die Steuerhinterziehung ist sowohl Erklärungsdelikt als auch Erfolgsdelikt.<sup>22</sup>

Die Steuern sind grundsätzlich dann festgesetzt, wenn dem Steuerpflichtigen der Steuerbescheid bekannt gegeben worden ist (§§ 155 Abs. 1, 122 Abs. 1, 124 AO).<sup>23</sup> Maßgeblich für die Zeitbestimmung ist nicht die Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO (drei Tage nach Aufgabe zur Post). Hier ist abzustellen auf den Tag der tatsächlichen Bekanntgabe. Kann er nicht festgestellt werden, ist nach dem Grundsatz »in dubio pro reo« auf den für den StPfl. günstigsten Zeitpunkt abzustellen.

Auch wenn im Steuerbescheid die Anrechnung bereits gezahlter Steuern vorgenommen wird (z. B. § 36 Abs. 2 EStG), handelt es sich insoweit nicht um die Festsetzung, sondern um die Erhebung der Steuern.<sup>24</sup> Die Anrechnung ist somit nicht Teil des Steuerbescheides i. S. d. § 155 AO. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf § 2 Abs. 6 EStG, wo abschließend geregelt ist, wodurch sich die tarifliche Einkommensteuer vermindert. Darunter fallen keine Anrechnungsbeträge. Für eine Steuerverkürzung ist daher maßgeblich, ob der Fiskus einen Anspruch auf eine Abschlusszahlung hat.<sup>25</sup> Ob das aber auch strafrechtlich i. S. d. § 370 Abs. 4 Abs. 1 Satz 1 AO so zusehen ist, ist noch nicht geklärt. Rolletschke<sup>26</sup> spricht sich dafür aus, auch strafrechtlich von einer Steuerhinterziehung nur dann auszugehen, wenn ein Anspruch des Fiskus auf Abschlusszahlung besteht.

21 BayObLG vom 24.03.1992, wistra 1992, 238, 240.

22 BGH vom 12.05.2009, wistra 2009, 398.

23 BGH vom 31.01.1984, wistra 1984, 182; BayObLG vom 11.05.1993, wistra 1993, 236, 238.

24 BFH vom 19.07.1994, BStBl II 1995, 363; BFH vom 17.06.2009, BFH/NV 2009, 1872 = DStRE 2009, 1342 Ls. = BStBl II 2010, 72.

25 BFH vom 26.02.2008, BStBl II 2008, 659, 660 = BFH/NV 2008, 13175 = DStR 2008, 1281; BFH vom 23.04.2009, BFH/NV 2009, 1397.

26 Rolletschke, wistra 2009, 332

Neben der Legaldefinition der Steuerverkürzung gem. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO für das Festsetzungsverfahren wird man den Verkürzungserfolg als Vermögensschaden sehen müssen, der sowohl in einem mengenmäßigen (also Ist-Einnahme bleibt hinter Soll-Einnahme zurück) als auch in einem Verspätungsschaden bestehen kann. Abzustellen ist darauf, ob die tatsächliche Steuer hinter derjenigen zurückbleibt, die bei fehlender Täuschung oder fehlender Untätigkeit hätte durchgesetzt werden können.<sup>27</sup> Im Festsetzungsverfahren stellt das Gesetz die Vermögensgefährdung dem Vermögensschaden gleich (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO: »nicht rechtzeitig«).

Unerheblich ist, ob und ggf. wann die Steuern gezahlt werden. Strafbar ist allein die Verletzung von gesetzlichen Erklärungspflichten.<sup>28</sup> Die Zahlung ist nur bedeutsam im Rahmen einer Selbstanzeige (§ 371 Abs. 3 AO), bei der Nichtabführung der Lohn- und Bauabzugsteuern (§ 380 AO) sowie bei Umsatzsteuer (§§ 26b, 26c UStG). Wegen der Maßgeblichkeit der Steuerfestsetzung ist die Mittellosigkeit des Täters unbeachtlich.<sup>29</sup> Die spätere Reduzierung des Verkürzungsvolumens (z. B. durch Verlustrückträge nach § 10d EStG) ist unbeachtlich, weil die Verhältnisse zur Tatzeit maßgeblich sind.<sup>30</sup>

Bei **Ertragsteuern** (u. a. ESt, KSt, GewSt) bedarf es der Festsetzung durch das FA (§ 155 AO). Bei **Fälligkeitssteuern** (insbesondere LSt, USt) steht hingegen die Anmeldung grundsätzlich der Festsetzung gleich (§ 168 Satz 1 AO). Soll die Steueranmeldung allerdings zu einer Herabsetzung bisher zu entrichtender Steuern oder zu einer Steuervergütung führen, gilt die Anmeldung erst dann als Festsetzung, wenn das FA zustimmt, was keiner Form bedarf (§ 168 Sätze 2, 3 AO).<sup>31</sup>

Eine Bindung an bestandskräftige Steuerbescheide für das Strafverfahren ist im Gesetz nicht vorgesehen.<sup>32</sup>

### 2.3.1 Falsche Erklärung/Anmeldung

Sind Steuern aufgrund einer unrichtigen/unvollständigen Steuererklärung oder Steueranmeldung zu niedrig festgesetzt, führt dies zur Tatvollendung im strafrechtlichen Sinn (= Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale einer Sanktionsbestimmung).<sup>33</sup> Eine wirksame Steuererklärung ist nicht einmal erforderlich, sodass es unerheblich ist, ob z. B. eine Steuererklärung unterschrieben oder mit einem unleserlichen Namen versehen ist. Ausreichend sind sogar mündliche oder schlüssige Bekundungen zum Zwecke der Steuerverkürzung.<sup>34</sup>

Unbeachtlich für die Tatvollendung ist die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)<sup>35</sup>, die vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO)<sup>36</sup> sowie die Mittellosigkeit/Vermögenslosigkeit des Steuerpflichtigen. Auch wenn bei Personengesellschaften verjährungsmäßig auf die Bekanntgabe des ersten unrichtigen Steuerbescheides an den letzten Gesellschafter abzustellen ist,<sup>37</sup> ist jedoch für die Tatvollendung durch den jeweiligen Gesellschafter die Bekanntgabe des Steuerbescheides an ihn maßgeblich.

### 2.3.2 Unterlassene Erklärung/Anmeldung

Bei unterlassener **Ertragsteuererklärung** tritt die Vollendung der Steuerhinterziehung einerseits in dem Zeitpunkt ein, in dem ein Schätzungsbescheid vor Veranlagungsschluss mit zu niedrigen Festsetzungen be-

<sup>27</sup> *Joeks*, in: F/G/J, § 370 AO Rn. 51.

<sup>28</sup> BGH vom 15.05.1997, wistra 1997, 302, 303; BGH vom 13.10.2005, StraFo 2006, 37.

<sup>29</sup> Differenzierend für das Vollstreckungsverfahren: *Joeks*, in: F/G/J, § 370 AO Rn. 41 m. w. N.

<sup>30</sup> BGH vom 25.04.2001, wistra 2001, 309, 310; siehe auch BGH vom 03.11.1993, NJW 1984, 877, 878.

<sup>31</sup> BGH vom 07.10.2014, wistra 2015, 188.

<sup>32</sup> BVerfG vom 15.10.1990, wistra 1991, 175; BayObLG vom 03.04.2004, wistra 2004, 239.

<sup>33</sup> *Fischer*, § 22 StGB Rnr. 4.

<sup>34</sup> BGH vom 27.09.2002, NStZ-RR 2003, 20 = wistra 2003, 20 = StV 2004, 25.

<sup>35</sup> BGH vom 03.03.1989, wistra 1989, 188 = NStZ 1989, 326 = NJW 1989, 2140.

<sup>36</sup> BGH vom 31.01.1984, wistra 1984, 182.

<sup>37</sup> BGH vom 01.02.1989, wistra 1989, 184, 187.

kannt gegeben wird.<sup>38</sup> Grundsätzlich tritt andererseits Vollendung in dem Zeitpunkt ein, in dem die Steuer bei rechtzeitiger Erklärung spätestens festgesetzt worden wäre. Dies ist der Zeitpunkt, in dem die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden FA-Bezirk im Wesentlichen abgeschlossen sind.<sup>39</sup> Ob dies bei 90 %<sup>40</sup> der durchgeführten Veranlagungen oder erst bei 95 %<sup>41</sup> der Fall ist, ist noch nicht höchstrichterlich geklärt. Jedenfalls bis zu diesem Zeitpunkt liegt, wenn zuvor noch kein Schätzungsbescheid ergangen ist, nur eine versuchte Tat vor (h. M.).<sup>42</sup> Dass zugunsten des Täters der Zeitpunkt der Vollendung in Abgrenzung vom Versuch soweit wie möglich hinausgeschoben wird, folgt aus dem Zweifelssatz »in dubio pro reo«. Es wird unterstellt, dass die Erklärung, wäre sie abgegeben worden, als eine der letzten bearbeitet worden wäre.<sup>43</sup> Hinzugerechnet werden muss allerdings noch – wie beim tatsächlich ergangenen Steuerbescheid – die für die Bekanntgabe erforderliche Zeit.<sup>44</sup> Hier kann ggf. – weil günstig – von der Drei-Tages-Fiktion für den Postversand (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO) ausgegangen werden. Im Jahr 2011 hat der BGH für einfach gelagerte Fälle (konkrete steuerliche Verhältnisse des Steuerpflichtigen sind maßgebend) erwogen, dass von einer maximalen Bearbeitungszeit von längstens einem Jahr auszugehen sei mit der Folge der Vollendung des Unterlassungsdeliktens bereits nach Ablauf dieses Zeitraums.<sup>45</sup> Dies hätte zwar den Vorteil, dass Steuerhinterzieher bundesweit gleich behandelt werden könnten bei der Frage der Tatvollendung<sup>46</sup>, allerdings stellt sich dabei die Frage, ab wann der Sachverhalt nicht mehr einfach ist. Das führt zur Rechtsunsicherheit.

Für die Tatvollendung ist unerheblich, dass der StPfl. die Erklärung ggf. nachreicht. Insoweit liegt möglicherweise eine Selbstanzeige (§ 371 AO) vor.

Ist es vor dem Veranlagungsabschluss zu einer Schätzungsveranlagung durch das FA gekommen, gelten dieselben Regeln wie bei einer Veranlagung aufgrund von Steuererklärungen. Ist die Schätzungsveranlagung zutreffend oder zu hoch, liegt nur Versuch vor, hingegen ist bei zu niedriger Schätzung die Tatvollendung bewirkt.<sup>47</sup>

Bei unterlassener **Steueranmeldung** ist für den Zeitpunkt der Tatvollendung der Ablauf des Fälligkeitstages maßgeblich:<sup>48</sup> u. a. der 10. des Folgemonats bei USt-Voranmeldungen (§ 18 Abs. 1 UStG) und LSt-Anmeldungen (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), der 31. Mai des Folgejahres für USt-Jahreserklärungen (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO). Bei Fristverlängerung (§ 109 AO) sind die gewährten Fristen maßgeblich.

Unbeachtlich für die Tatvollendung ist die Fortdauer steuerlicher Erklärungsfristen (§ 149 Abs. 1 Satz 4 AO), auch nach Erlass eines Schätzungsbescheides (§ 149 Abs. 1 Satz 4 AO).<sup>49</sup>

Zur Tatvollendung kann es allerdings nicht mehr kommen, wenn nach dem Abgabetermin, aber noch vor 95 %iger Erledigung der Veranlagungsarbeiten das Strafverfahren bereits eingeleitet worden ist, weil dadurch die Erklärungspflicht suspendiert wird.<sup>50</sup> Dann bleibt es beim Versuch. Gleiches gilt für die USt-Jahreserklärung, falls das Strafverfahren vor dem Fälligkeitstermin bereits wegen falscher oder unterlassener USt-Voranmeldungen eingeleitet worden ist.<sup>51</sup> Hier kommt es nicht einmal zum Versuch bezüglich der Jahreserklärung, weil mit Tatvollendung zugleich Tatbeendigung eintritt.<sup>52</sup>

38 BGH vom 22.08.2012, wistra 2013, 65.

39 St. Rspr. BGH vom 19.01.2011, wistra 2012, 484.

40 So wistra 1993, 274.

41 *Dörn*, wistra 1993, 241, 242 m. w. N.

42 *Jäger*, in: Klein, § 370 AO, Rn. 92.

43 *Joeks*, in: F/G/J, § 376 AO Rn. 28.

44 *Schmitz*, wistra 1993, 248, 250.

45 BFH vom 19.01.2011, wistra 2012, 484, 485.

46 So auch *Jäger*, in: Klein, § 370 AO, Rn. 92.

47 BayObLG vom 09.11.2001, wistra 2001, 194; BGH vom 22.08.2012, wistra 2013, 65, 66.

48 St. Rspr. BGH vom 19.11.2011, wistra 2012, 484, 485.

49 Vgl. BGH vom 11.12.1990, wistra 1991, 215, 216 a. E.

50 BGH vom 23.01.2002, wistra 2002, 150 = NStZ 2002, 437.

51 BGH vom 26.04.2001, wistra 2001, 341, 344, NStZ 2001, 432, 435; BGH vom 24.11.2004, wistra 2005, 66 = NStZ 2005, 514.

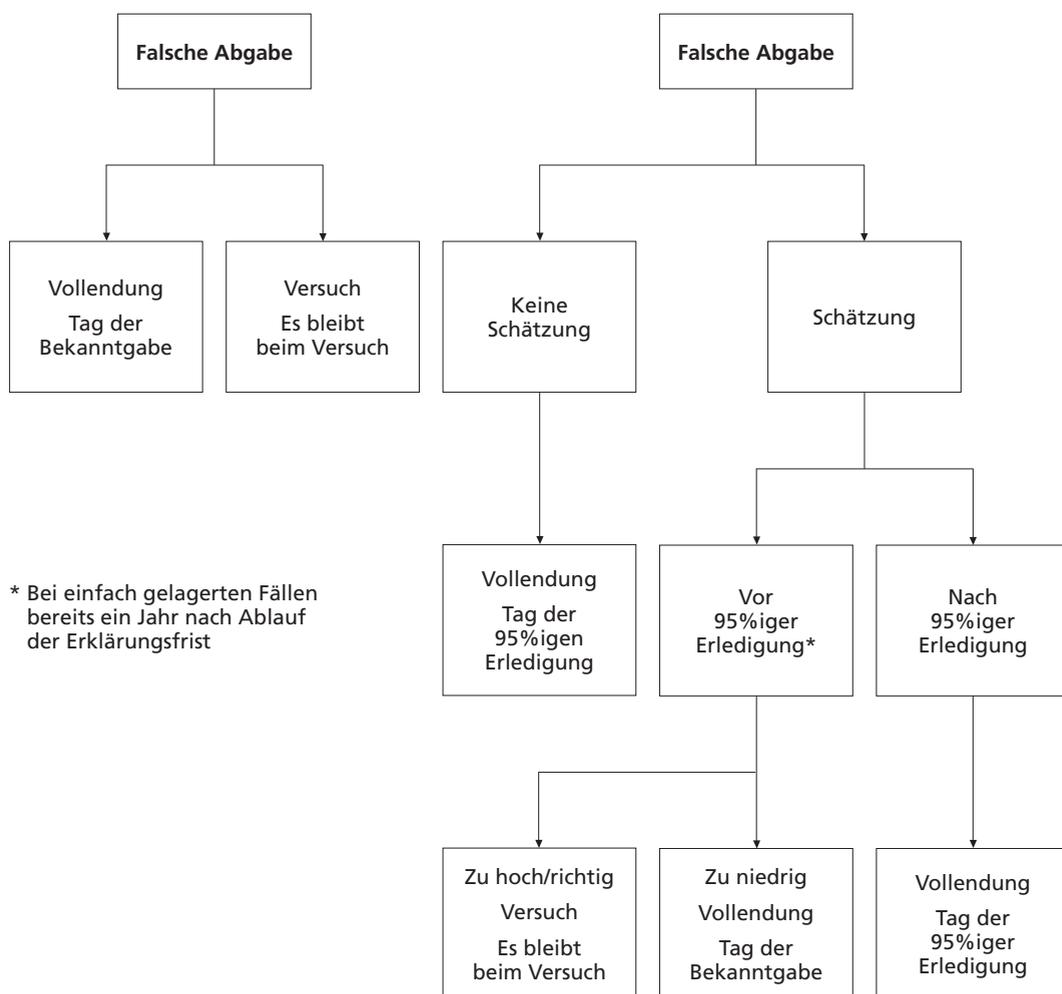
52 St. Rspr., vgl. BGH vom 02.12.2008, wistra 2009, 189; BGH vom 19.11.2011, wistra 2012, 484, 485.

### 2.3.3 Hinweise zur Umsatzsteuer (Voranmeldung/Jahreserklärung)

Bei der Umsatzsteuer besteht, je nachdem ob Hinterziehung durch falsche oder unterlassene Voranmeldungen oder Hinterziehung durch eine falsche oder unterlassene Jahreserklärung vorliegt Tatmehrheit. Zwar beziehen sich die Voranmeldungen und die Jahreserklärung auf dieselben Steuern. Der Schaden ist aber anderer Art. Theoretisch sind deshalb 13 umsatzsteuerliche Straftaten möglich, zwölf falsche oder unterlassene Voranmeldungen, die zu einer Steuerverkürzung auf Zeit (= Verspätungsschaden = Zinsschaden; s. a. zu Einzelheiten Kap. 5) führen, und eine falsche oder unterlassene Jahreserklärung, die eine Steuerverkürzung auf Dauer bewirkt.<sup>53</sup>

### 2.3.4 Schema Vollendungszeitpunkt bei der Einkommensteuer

Die Tatvollendung kann zu unterschiedlichsten Zeitpunkten erfolgen. Das nachstehende Schema dient der besseren Übersicht.



<sup>53</sup> BGH vom 01.11.1995, wistra 1996, 105; BGH vom 29.04.1997, wistra 1997, 262.

## 2.4 Kausalität

Die Handlung oder Unterlassung seitens des Steuerpflichtigen muss für den Verkürzungserfolg kausal sein (»dadurch«, § 370 Abs. 1 AO).<sup>54</sup> Mangels Kausalität kann allenfalls eine versuchte Steuerhinterziehung in Form des untauglichen, aber strafbaren Versuchs vorliegen (§ 370 Abs. 2 AO). Die Kausalität der Tathandlung für den Verkürzungserfolg entfällt nicht deshalb, weil das Verhalten des FA mitursächlich war.<sup>55</sup> Die Mitursächlichkeit kann sich allerdings strafmildernd auswirken,<sup>56</sup> aber nur dann, wenn das staatlichen Stellen vorwerfbare Verhalten unmittelbar auf das Handeln des Angeklagten Einfluss genommen hat.<sup>57</sup> Unter Berücksichtigung des § 46 Abs. 2 StGB wird folglich darauf abzustellen sein, ob und ggf. welche Hindernisse zur Begehung der Tat durch kriminelle Energie überwunden werden mussten.

Mangelnde Kausalität ist zu bejahen, wenn ein Steuerpflichtiger zwölf richtige und vollständige USt-Voranmeldungen abgibt, auf jeden Fall dann, wenn er auch die Umsatzsteuern entrichtet. Dann kann er durch das Unterlassen der Jahreserklärung keine USt mehr hinterziehen, wenn die Jahreserklärung die Voranmeldungen zusammenfasst. Regelmäßig sind aber noch Abschlussbuchungen zu erfassen, die einen eigenen Erklärungsinhalt haben.

## 2.5 Hinweise zu einzelnen Steuerarten

### 2.5.1 Einkommensteuer

Es besteht keine Bindung an die Erklärung der Ehegatten vor dem Familiengericht zum Getrenntleben i. S. d. Steuerrechts (§ 26 EStG).<sup>58</sup> § 1567 Abs. 2 BGB ist nicht (entsprechend) anwendbar. Den genannten Regelungen liegen unterschiedliche Zielvorstellungen zugrunde. Das vom BGB bezweckte Ziel, Versöhnungsversuche zu erleichtern, ist für die steuerliche Frage, ob ein derartiges Zusammenleben die Zusammenveranlagung der Ehegatten rechtfertigt, ohne Bedeutung.

Unterhaltsleistungen können nur bei entsprechender Vereinbarung (Anlage U) im Rahmen des Realsplittings abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Zustimmung ist Abzugsvoraussetzung, selbst bei missbräuchlicher Verweigerung.<sup>59</sup> Der Unterhaltsempfänger ist, wenn er keine finanziellen Nachteile hat, zivilrechtlich zur Zustimmung verpflichtet.<sup>60</sup> Bei rechtskräftiger Verurteilung gilt die Erklärung als abgegeben (§ 894 ZPO).<sup>61</sup>

Abdeckrechnungen zur Geltendmachung von Betriebsausgaben für illegal beschäftigte Arbeitnehmer lassen einen Betriebsausgabenabzug nicht zu.<sup>62</sup>

Gibt eine nur im Ausland wohnhafte Person in ihrer ESt-Erklärung fälschlicherweise eine inländische Anschrift an, kann darin eine Steuerverkürzung liegen, weil eine ggf. erforderliche Einzelveranlagung zu einer höheren Steuer führt.<sup>63</sup>

#### 2.5.1.1 Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG)

Im Wege des Verlustrücktrages können nicht ausgeglichene Verluste als Sonderausgaben für vorausgegangene Veranlagungszeiträume abgesetzt werden. Eine dadurch bewirkte Reduzierung des bereits hinterzieherisch erlangten Verkürzungsvolumens ist unter strafrechtlichen Aspekten unbeachtlich, weil die Verhältnisse zur

<sup>54</sup> BayObLG vom 11. 05. 1993, wistra 1993, 236, 238.

<sup>55</sup> BGH vom 19. 10. 1999, wistra 2000, 63, 64; BGH vom 14. 12. 2010, 1 StR 275/10, NStZ 2011, 283; 5.

<sup>56</sup> BGH vom 03. 05. 1983, wistra 1983, 145 = StV 1983, 326.

<sup>57</sup> BGH vom 14. 12. 2010, NJW 2011, 1299 = NStZ 2011, 283 = wistra 2011, 186 = BFH/NV 2011, 558 Ls.

<sup>58</sup> BFH vom 13. 12. 1985, BStBl II 1986, 486.

<sup>59</sup> BFH vom 25. 07. 1990, BStBl II 1990, 1022.

<sup>60</sup> BGH vom 23. 03. 1983, NJW 1983, 1545; OLG Köln vom 22. 12. 1981, NJW 1983, 124.

<sup>61</sup> BFH vom 25. 10. 1988, BStBl II 1989, 192; BGH vom 29. 04. 1998, Az. XII ZR 266/96, NJW-RR 1998, 1153.

<sup>62</sup> FG Saarland vom 18. 02. 1997, EFG 1997, 646.

<sup>63</sup> BFH vom 19. 02. 1999, BFH/NV 1999, 1437.

Tatzeit maßgeblich sind (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO).<sup>64</sup> Ein unrechtmäßiger Verlustrücktrag ist eine Steuerhinterziehung, begangen in dem Jahr, in dem er geltend gemacht worden ist.

### 2.5.1.2 Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG)

Im Wege des Verlustvortrages können nicht ausgeglichene Verluste als Sonderausgaben in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen unbegrenzt abgesetzt werden. Wie bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns (s. auch 2.6.3) ist auch bei Feststellung eines zu hohen Verlustvortrages bereits von einer vollendeten Steuerhinterziehung auszugehen.<sup>65</sup> Für die Verjährung ist auch hier auf die Folgebescheide abzustellen.

Der Versuch der Steuerhinterziehung beginnt bereits mit der erstmaligen Geltendmachung nicht vorhandener Verluste, nicht erst mit der falschen Steuererklärung, die dann zu einer Steuerverkürzung führt.<sup>66</sup> Der Versuch ist, je nachdem, wann das FA den wahren Sachverhalt entdeckt hat, beendet mit der Bestandskraft entweder des Bescheides, mit dem die Verlustzuweisung versagt wird, oder eines späteren ESt-Bescheides.

Das FA darf den Gewinn abweichend von der Feststellungserklärung schätzen, wenn diese den zivilrechtlichen Absprachen der Gesellschafter nicht entspricht, wobei sich die Schätzungsbefugnis auf die Gewinnverteilung bezieht.<sup>67</sup>

### 2.5.1.3 Mitunternehmerschaft

Mitunternehmerschaft wird durch die Kriterien

- Mitunternehmerinitiative und
- Mitunternehmerrisiko

bewirkt.<sup>68</sup> Beide Merkmale müssen jedoch nicht zwingend in gleicher Intensität vorliegen. Das Gesamtbild der Verhältnisse ist entscheidend.<sup>69</sup>

Mitunternehmerinitiative bedeutet partnerschaftliche Gleichberechtigung im Gegensatz zur Verpflichtung der Erbringung einer Dienstleistung.<sup>70</sup> Das Mitunternehmerrisiko trägt in der Regel nicht, wer am laufenden oder am Gesamtgewinn nicht beteiligt ist.<sup>71</sup>

Hat der stille Gesellschafter ein Widerspruchsrecht bei gewöhnlichen Geschäften des Geschäftsführers, führt dies zu einer überdurchschnittlichen Mitunternehmerinitiative, die ein unterdurchschnittliches ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko wegen fehlender Beteiligung an den stillen Reserven ausgleicht, sodass eine atypische stille Gesellschaft anzunehmen ist.<sup>72</sup>

- zur konkludenten Mitunternehmerschaft bei Ehegatten in der Land- und Forstwirtschaft,<sup>73</sup>
- zur Unternehmereigenschaft der Fahrer eines Kleintransport- und Kurierdienstunternehmens.<sup>74</sup>

## 2.5.2 Körperschaftsteuer/verdeckte Gewinnausschüttung

Es gelten grundsätzlich die Regeln wie bei der ESt.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.<sup>75</sup> Zuschüt-

64 BGH vom 25.04.2001, wistra 2001, 309, 310; vgl. auch BGH vom 03.11.1983, NJW 1984, 877, 878.

65 BGH vom 02.11.2010, Az. 1 StR 544/09, NZWiSt 2011, 944, Fortführung von BGH vom 10.12.2008, wistra 2009, 114.

66 BGH vom 16.05.1984, NStZ 1984, 510, 512 = HFR 1984, 439, 441; a. A. *Bublitz*, DStR 1985, 653, 654.

67 FG Sachsen-Anhalt vom 02.09.2002, EFG 2003, 363.

68 BFH, Großer Senat, vom 03.05.1993, Az. GrS 3/92, BStBl II 1993, 616 ff.

69 BFH vom 16.12.1997, BStBl II 1998, 480, 484.

70 BFH vom 16.12.1997, BStBl II 1998, 480, 482.

71 BFH vom 04.04.2007, BFH/NV 2007, 1848 unter Hinweis auf das Urteil des BFH vom 28.10.1999, BStBl II 2000, 183.

72 FG Berlin-Brandenburg vom 02.03.2010, EFG 2010, 1127. S. auch BFH vom 27.07.2009, BFH/NV 2009, 1981.

73 BFH vom 25.09.2008, BFH/NV 2009, 1489 = DStR 2010, 112; s. a. BFH vom 16.12.2009, BFH/NV 2010, 1419.

74 FG München vom 14.01.2010, DStRE 2010, 1259.

75 BFH vom 22.02.1989, BStBl II 1989, 475, 476 = BB 1989, 1174; BFH vom 22.02.1989, BStBl II 1989, 631; BFH vom 22.10.2003, BStBl II 2004, 121.

zungen aufgrund einer Nachkalkulation können zur vGA führen.<sup>76</sup> Eine vGA liegt auch dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft an einen Dritten zahlt und damit eine Verpflichtung eines Gesellschafters erfüllt<sup>77</sup> oder auch dann, wenn an Angehörige gezahlt wird, sofern diese sich den Vorteil nicht selbst verdient haben.<sup>78</sup> Mit dem Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers verträgt sich grundsätzlich keine Vereinbarung über die Vergütung von Überstunden; es liegt dann eine vGA vor.<sup>79</sup> Schließlich kann ein Arbeitszeitkonto für einen Gesellschafter-Geschäftsführer zur vGA führen.<sup>80</sup> Grundsätzlich trägt das FA die objektive Feststellungslast für das Vorliegen einer vGA.<sup>81</sup>

Strafrechtlich ist eine vGA erst dann bedeutsam, wenn gegenüber dem FA falsche Angaben gemacht oder pflichtwidrig Angaben unterlassen werden.<sup>82</sup> Sofern es zu einer Steuerverkürzung gekommen ist, gelten die für die Tatvollendung bei der ESt-Hinterziehung aufgestellten Regeln.

§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bestimmt, dass die vGA das Einkommen nicht mindern darf. Dies bedeutet, dass dem bisher errechneten Einkommen die vGA hinzuzurechnen ist.

In Fällen des Ankaufs von Wirtschaftsgütern von Gesellschaftern zu überhöhten Preisen wird nicht auf die – im Ergebnis richtige – Handelsbilanz abgestellt. Diese ändert sich nämlich nicht dadurch, dass z. B. ein Bankguthaben über 50.000 € durch ein, wenn auch zu hoch angesetztes Wirtschaftsgut (z. B. Pkw) in Höhe von 50.000 €, das in Wirklichkeit nur 30.000 € wert ist, ersetzt wird. Denn eine vGA (hier: 20.000 €, ggf. verkürzt um die Jahres-AFA) ist dem Bilanzgewinn lt. Prüferbilanz mit den richtigen Werten hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 KStG).<sup>83</sup> Gewinnneutral ist ein bloßer Austausch auf der Aktivseite nur dann, wenn kein Wertberichtigungsbedarf besteht, was hier aber der Fall ist.<sup>84</sup>

Eine vGA liegt auch vor, wenn eine Gesellschafter ein Grundstück zu einem zu niedrigen Preis erwirbt.<sup>85</sup> Liegt ein Leistungsaustausch zwischen Schwestergesellschaften mit identischem beherrschendem Gesellschafter vor, führt dies bei ihm zu einer vGA, wenn der Leistungsaustausch unter Bedingungen ausgeführt worden ist, der einem Fremdvergleich nicht standhält.<sup>86</sup> Eine vGA an eine dem Gesellschafter nahe stehende Kapitalgesellschaft soll hingegen nicht voraussetzen, dass der Gesellschafter in der vorteilsgewährenden oder der empfangenden Gesellschaft eine beherrschende Stellung innehat.<sup>87</sup>

### Rechtslage seit dem 01.01.2001

(Halbeinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 EStG n. F.)

Die Höhe einer vGA berechnet sich nur noch nach der Tarifbelastung in Höhe von z. Z. 25 % (§ 23 KStG). Als Ausgleich für die Abschaffung der Anrechnung der KSt auf die ESt unterliegen die ausgeschütteten Beträge nur noch einem halben ESt-Steuersatz (§ 3 Nr. 40 EStG n. F.).

### Rechtslage seit dem 01.01.2009

Es gilt das Abgeltungsverfahren mit grundsätzlich 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. KiSt (§§ 20, 43 ff., 52a EStG).

Die mit einer vGA verbundene KapSt-Hinterziehung (zu Einzelheiten s. 2.5.7) ist vollendet, wenn die von der vGA einzubehaltenden Beträge nicht bis zum 10. des auf den Zufluss bei dem Begünstigten folgenden Monats angemeldet sind (§§ 45a Abs. 1, 44 Abs. 1 Satz 5 EStG).

<sup>76</sup> BFH vom 22.09.2004, BStBl II 2005, 160.

<sup>77</sup> BGH vom 11.11.2003, wistra 2004, 109 = NStZ-RR 2004, 90.

<sup>78</sup> FG Düsseldorf vom 14.02.2005, EFG 2005, 959.

<sup>79</sup> BFH vom 19.03.1997, BStBl II 1997, 577 = DStR 1997, 1161; Hessisches FG vom 07.05.2004, 1379 = DStRE 2006, 27.

<sup>80</sup> FinMin Saarland vom 21.10.2005, DStR 2006, 39.

<sup>81</sup> BFH vom 04.10.2006 = BFH/NV 2006, 320.

<sup>82</sup> BGH vom 04.05.1990, wistra 1991, 27, 29 = NStZ 1990, 496.

<sup>83</sup> BFH vom 13.03.1985, BFH/NV 1986, 116.

<sup>84</sup> BGH vom 06.07.2004, wistra 2004, 467, 469 = NStZ 2005, 106.

<sup>85</sup> BFH vom 16.12.2009, BFH/NV 2010, 1135.

<sup>86</sup> BFH, Großer Senat vom 26.10.1987, BStBl II 1988, 348; siehe auch: BFH, 14.01.2009, DStR 2009, 631.

<sup>87</sup> BFH vom 08.10.2008, BStBl II 2011, 62.

Der steuerliche Berater ist verpflichtet, auf das Risiko einer ungewissen Beurteilung der Rechtslage im Zusammenhang mit einer vGA hinzuweisen.<sup>88</sup> Ein etwaiger Schaden aufgrund von Mehrsteuern ist vom Berater zu ersetzen.<sup>89</sup> Schadenersatzleistungen an eine GmbH sind zu versteuern.<sup>90</sup>

Folgende weitere Fälle können zu einer vGA führen:

- Folgen eines Verstoßes gegen Wettbewerbsregeln,<sup>91</sup>
- Golfclubspenden,<sup>92</sup>
- Leistungen an Dritte zur Erfüllung einer Verpflichtung des Gesellschafters,<sup>93</sup>
- Zufluss an Angehörige,<sup>94</sup>
- Überstundenvergütung beim Gesellschafter-Geschäftsführer,<sup>95</sup>
- Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer für Sonn-, Feiertags- und Nacharbeit,<sup>96</sup>
- Arbeitszeitkonto beim Gesellschafter-Geschäftsführer,<sup>97</sup>
- Bezahlung privater Baukosten des Gesellschafter-Geschäftsführers aus dem GmbH-Vermögen,<sup>98</sup>
- vGA auch bei Gesellschafter als leitender Angestellter,<sup>99</sup>
- zur vGA an eine Limited vgl. BVerfG v. 26.06.2008.<sup>100</sup>

Steuerliche Beweislastregeln (Abschn. 31 Abs. 4, 5 KStR) über die Angemessenheit eines Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sind für das Strafverfahren nicht verbindlich. Der Strafrichter hat über die Angemessenheit selbst zu entscheiden.<sup>101</sup>

## 2.5.3 Umsatzsteuer/Vorsteuer/Karussellgeschäfte/Auslandsgeschäfte

### 2.5.3.1 Umsatzsteuer-Karussellgeschäfte

Das sog. USt-Karussell dient der Einsparung von USt durch den sog. Missing Trader, wodurch sich die Ware zu Lasten des Fiskus »verbilligt«. Die Kette besteht aus mindestens drei, in der Regel aus vier Firmen:

- **Missing Trader** (= verschwundener Unternehmer)  
Dabei handelt es sich um eine zwischengeschaltete Person/Scheinfirma, die vermögenslos ist, oder nach Einleitung von FA-Maßnahmen einen Insolvenzantrag stellt oder spurlos verschwindet oder die USt zwar anmeldet oder auch nicht, aber jedenfalls die USt nicht abführt.
- **Buffer** (= Puffer, Prellbock)  
Zwischengeschaltete Firmen zur Verschleierung des Leistungswesens. Sie arbeiten scheinbar ordnungsgemäß.
- **Exporteur/Distributor**  
Firma, die die Waren vom Buffer bezieht und anschließend steuerfrei in einen Ausgangsmitgliedstaat der EU veräußert und die ihm berechnete USt als Vorsteuer abzieht.
- **Endabnehmer**  
Dabei handelt es sich in der Regel um gutgläubige Firmen als Kunden der »Buffer-Firma«.

<sup>88</sup> BGH vom 20.10.2005, DStR 2006, 207.

<sup>89</sup> BGH vom 18.12.1997, NJW 1998, 1486.

<sup>90</sup> BFH vom 04.12.1991, BStBl II 1992, 686.

<sup>91</sup> LG Potsdam vom 16.08.1996, GmbHR 1997, 261.

<sup>92</sup> FG Hamburg vom 17.12.2001, EFG 2002, 5454; FG Hamburg vom 06.12.2001, EFG 2002, 702; FG München vom 18.03.2003, EFG 2005, 1856 = DStRE 2006, 836.

<sup>93</sup> BGH vom 11.11.2003, NStZ-RR 2004, 90 = wistra 2004, 109.

<sup>94</sup> FG Düsseldorf vom 14.02.2005, EFG 2005, 969.

<sup>95</sup> Hessisches FG vom 07.05.2004, OFD Frankfurt a. M. vom 08.11.2005, DStR 2006, 97.

<sup>96</sup> OFD Hannover vom 09.12.2005, DStR 2006, 97.

<sup>97</sup> FinMin Saarland vom 21.10.2005, DStR 2006, 39.

<sup>98</sup> BGH vom 07.11.2006, 5 StR 453/06.

<sup>99</sup> BFH vom 13.12.2006, DStR 2007, 434 = BStBl II 2007, 393.

<sup>100</sup> NJW 2008, 3346.

<sup>101</sup> Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 56.

Der EuGH<sup>102</sup> hat klargestellt, dass jeder Umsatz in einer Lieferkette für sich zu betrachten ist. Vorausgehende oder nachfolgende Ereignisse ändern nichts am Charakter eines Umsatzes in einer Lieferkette. Deshalb wird das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug dadurch, dass ein anderer Umsatz in der Kette mit einem Betrug behaftet ist, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann, nicht berührt.<sup>103</sup>

Ein USt-Karussell stellt nicht zwangsläufig eine kriminelle Vereinigung (§ 129 StGB) dar. Dazu reicht der bloße Wille, gemeinsam Straftaten zu begehen, nicht aus.<sup>104</sup>

Zur **Strafzumessung** hat der BGH<sup>105</sup> ausgeführt:

Bei der Strafzumessung ist der aus dem Gesamtsystem erwachsene deliktische Schaden als verschuldete Auswirkung der Tat zugrunde zu legen, soweit den einzelnen Beteiligten die Struktur und die Funktionsweise des Gesamtsystems bekannt sind. Werden durch ein komplexes und aufwendiges Täuschungssystem, das die systematische Verschleierung von Sachverhalten über einen längeren Zeitraum bezweckt, in beträchtlichem Umfang Steuern verkürzt, kann sich die Vollstreckung einer Freiheitsstrafe zur Verteidigung der Rechtsordnung als notwendig erweisen (§ 56 Abs. 3 StGB).

Die **Überwachung der Telekommunikation** ist unter den Voraussetzungen des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 (bandenmäßige Umsatzsteuerverkürzung) zulässig (§ 100a Abs. 2 Nr. 2a StPO).

### 2.5.3.2 Auslandsgeschäfte/EU-Ausland

#### 2.5.3.2.1 Umsatzsteuerfreiheit

Lieferungen in das EU-Ausland sind umsatzsteuerfrei, wenn sie dort der Umsatzbesteuerung unterliegen (§§ 4 Nr. 1b, 6a Abs. 1 UStG). Das entspricht der Neutralität der Umsatzbesteuerung im Rahmen des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems, wonach die USt nicht doppelt anfallen darf. Die Nachweise sind vom Lieferanten zu erbringen (§ 6a Abs. 3 Satz 1 UStG).

§ 6a Abs. 3 Satz 2 UStG ermächtigt den BMF, mit Zustimmung des Bundesrats durch Rechtsverordnung zu bestimmen, wie die Nachweise zu erbringen sind. Geschehen ist dies durch §§ 17a und 17c UStDV.

Nach § 17a Abs. 1 Satz 1 UStDV hat der Unternehmer durch eindeutige und leicht nachprüfbare Belege nachzuweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. In § 17a Abs. 2 UStDV ist sodann geregelt, wie er die Nachweise erbringen soll.

Ferner hat der Unternehmer nach § 17c Abs. 1 UStDV die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig zu erfassen. Insoweit ist in § 17c Abs. 2 UStDV aufgeführt, wie dies regelmäßig geschehen soll.

Bei der Art der Beleg- und Buchnachweise handelt es sich, wie den Wortlauten der Bestimmungen eindeutig zu entnehmen ist, um Sollbestimmungen.

Der EuGH<sup>106</sup> hat entschieden, dass die Umsatzsteuerfreiheit wegen der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht allein mit der Begründung versagt werden dürfe, dass die Nachweise nicht rechtzeitig erbracht sind. Dementsprechend hat der BFH<sup>107</sup> ausgeführt, dass die Nachweise für die Umsatzsteuerfreiheit nicht **mehr materiell-rechtlicher**, sondern rein **verfahrensrechtlicher Natur** sind (Änderung der Rechtsprechung). Der Lieferant hat somit die Möglichkeit, nicht nur die Beleg-, sondern auch die Buchnachweise für die Umsatzsteuerbefreiung bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung beim Finanzgericht zu erbringen. Gelingen

102 EuGH vom 12.01.2006, DStR 2006, 252 = wistra 2006, 177; Anm. von *Füllsack*, DStR 2006, 456; so auch EuGH vom 06.07.2006, DStR 2006, 1274; dementspr.: BFH vom 19.05.2010, BFH/NV 2010, 2132 = DStRE 2010, 1263; BGH vom 08.02.2011, NJW 2011, 1616; BFH/NV 2011, 1103 Ls.

103 BGH vom 01.10.2013, NZWiSt 2014, 460; für Auslandsgeschäfte/EU-Ausland: EuGH DStR 2012, 1917.

104 BGH vom 16.03.2004, wistra 2004, 229 = NSz 2004, 574.

105 BGH vom 30.04.2009, BFH/NV 2009, 1579 (Ls.), StraFo 2009, 390 = wistra 2009, 359 NSz 2009, 637 = NJW 2009, 3379 = StV 2009, 644 = BStBl II 2010, 324.

106 EuGH vom 27.09.2007, BStBl II 2009, 78 = DStR 2007, 1811 = UR 2007, 813) auf Anfrage des BFH vom 10.02.05, BStBl II 2005, 537.

107 BFH vom 06.12.2007, BStBl II 2009, 57 = BFH/NV 2008, 515; dazu: BMF vom 06.01.2009, BStBl I 2009, 60 = DStR 2009, 106 mit kritischer Anm. von *Köffner*.

die Nachweise nicht, ist die Ausfuhr als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln.<sup>108</sup> Dem hat sich der BGH<sup>109</sup> angeschlossen, sodass es **strafrechtlich** zu einer **Beweislastumkehr gekommen ist**, weil im Strafverfahren die verfahrensrechtlichen Bestimmungen der AO gelten (§§ 385, 393 Abs. 1 AO).

§ 6a Abs. 4 Satz 1 UStG gewährt Gutgläubenschutz. Nach dieser Vorschrift ist eine Lieferung, die als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt worden ist, obwohl die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG nicht vorliegen, gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Lieferant die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Die Frage des Gutgläubenschutzes stellt sich jedoch erst dann, wenn der Lieferant seinen Nachweispflichten nachgekommen ist.<sup>110</sup> Dabei dient z. B. die USt-IdNr. zwar dem Nachweis des steuerlichen Status des Steuerpflichtigen und erleichtert die Kontrolle, kann aber als formelles Erfordernis den Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung nicht in Frage stellen, sofern die materiellen Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt sind.<sup>111</sup>

Der **EuGH**<sup>112</sup> hat auf Anfrage des BGH<sup>113</sup> entschieden, dass dann keine USt-Freiheit eintritt, wenn der Lieferer in Deutschland bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen. Trotz der Entscheidung des EuGH bestanden zunächst an der Strafbarkeit Zweifel im Hinblick auf Art. 103 Abs. 2 GG. Denn das Merkmal »kollusives Handeln« ist in § 6a UStG nicht enthalten. Das BVerfG<sup>114</sup> hatte deshalb die Vollstreckung einer durch den BGH<sup>115</sup> bestätigten Strafe ausgesetzt, jedoch zwischenzeitlich das Urteil des BGH als verfassungskonform bestätigt.<sup>116</sup>

Die Lieferung von Gegenständen an einen Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ist keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 6a UStG, wenn ein Warenkreislauf in Gang gesetzt wird, dessen alleiniges Ziel ist, die jeweilige Ware durch Scheingeschäfte künstlich zu verbilligen.<sup>117</sup>

### 2.5.3.2.2 § 370 Abs. 6 Satz 2 AO

Auch wenn in Deutschland USt-Freiheit gegeben ist, macht sich gleichwohl derjenige strafbar, der zur USt-Hinterziehung im EU-Ausland mitwirkt (§ 370 Abs. 6 Satz 2 AO). Durch den Wegfall der Verbürgung der Gegenseitigkeit (§ 370 Abs. 6 Satz 3 AO a. F.) mit Wirkung ab 14. 12. 2010 wurde der aktiven Schutzpflicht gegenüber den Mitgliedstaaten umfangreicher Rechnung getragen und eine umfassende Verfolgbarkeit geschaffen.<sup>118</sup> Praktische Relevanz hat die Vorschrift bisher nicht erlangt, weil in der Regel von §§ 154, 154a StPO Gebrauch gemacht wird.<sup>119</sup>

### 2.5.3.3 Auslandsgeschäfte/Nicht-EU-Ausland

Lieferungen in das Nicht-EU-Ausland sind umsatzsteuerfrei (§§ 4 Nr. 1a, 6 UStG). Die Voraussetzungen dafür müssen vom Unternehmer nachgewiesen werden (§ 6 Abs. 4 S. 1 UStG). § 6 Abs. 4 S. 2 UStG ermächtigt den BMF mit Zustimmung des Bundesrats durch Rechtsverordnung zu bestimmen, wie die Nachweise zu erbringen sind. Geschehen ist dies durch §§ 8 ff. UStDV.

<sup>108</sup> So auch EuGH vom 06. 09. 2012, DStR 2012, 1917.

<sup>109</sup> BGH vom 20. 11. 2008, wistra 2009, 159 = NJW 2009, 1516 = BFH/NV 2009, 699 = DStRE 2009, 512 Ls. = NSStZ-RR 2009, 342 = DStR 2009, 577.

<sup>110</sup> FG Köln vom 17. 04. 2008, EFG 2008, 1334, 1337 unter Hinweis auf BFH vom 08. 11. 2007, BFH/NV 2008, 902, 905.

<sup>111</sup> EuGH vom 06. 09. 2012, DStR 2012, 1917, EuGH vom 27. 09. 2012, DStR 2012, 2014, 2018.

<sup>112</sup> EuGH vom 07. 12. 2010, NJW 2011, 203 = DStR 2010, 2572 = DStRE 2011, 60 Ls. = BFH/NV 2011, 396 Ls. = NSStZ 2011, 602 = wistra 2011, 99 Ls.

<sup>113</sup> BGH vom 07. 07. 2009, wistra 2009, 441 = DStR 2009, 1688 = DStRE 2009, 1094 = BFH/NV 2009, 1951 Ls.

<sup>114</sup> BVerfG vom 23. 07. 2009, BFH/NV 2009, 1767 Ls.

<sup>115</sup> BGH vom 20. 11. 2008, wistra 2009, 159 = NJW 2009, 1516 = BFH/NV 2009, 699 = DStRE 2009, 512 Ls. = NSStZ-RR 2009, 342 = DStR 2009, 577.

<sup>116</sup> BVerfG vom 16. 06. 2011, DStRE 2012, 379.

<sup>117</sup> BGH vom 19. 02. 2009, wistra 2009, 238.

<sup>118</sup> Tully/Merz, wistra 2011, 121, 126.

<sup>119</sup> BGH vom 09. 06. 2011, wistra 2011, 348; BGH vom 09. 02. 2012, NZWiSt 2012, 227.

Laut BFH<sup>120</sup> gilt (Änderung der Rechtsprechung, auch des BGH):

- Zum Nachweis einer Ausfuhrlieferung reichen die in § 6 Abs. 4 Satz 2 i. V. m. § 9 UStDV genannten Nachweise aus.
- Etwas anderes gilt nur, wenn konkrete Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Nachweise vorliegen.<sup>121</sup>
- Abschn. 135 Abs. 9 UStR ist eine norminterpretierte Verwaltungsvorschrift, die die Gerichte nicht bindet. Insbesondere führt Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR nicht dazu, dass grundsätzlich die darin genannten zusätzlichen Nachweise zu erbringen sind.

Wie im Fall der Ausfuhr in das EU-Ausland hat der BFH<sup>122</sup> entschieden, dass auch bei Ausfuhr in das Nicht-EU-Ausland die Nachweisvorschriften nicht materiell-rechtlicher, sondern verfahrensrechtlicher Art sind:

- Der Belegnachweis kann bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG erbracht werden.
- Der Buchnachweis muss im Zeitpunkt der US-Voranmeldung erbracht sein, kann später jedoch berichtigt und ergänzt, nicht aber nachgeholt werden.
- Die Ausfuhrlieferung kann gleichwohl steuerfrei sein, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 bis Abs. 3a UStG vorliegen.

Da die Nachweise nunmehr als verfahrensrechtlich einzustufen sind, sind die Verfolgungsbehörden nachweispflichtig (§§ 385, 393 Abs. 1 AO).

#### 2.5.3.4 Scheinlieferant/Strohmann

Tritt jemand im Rechtsverkehr – als sog. »Strohmann« – im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen auf, der nicht selbst als berechtigter oder verpflichteter Vertragspartner in Erscheinung treten will, ist zivilrechtlich grundsätzlich nur der »Strohmann« aus dem Rechtsgeschäft berechtigt und verpflichtet. Unbeachtlich ist das »vorgeschobene« Strohmangengeschäft (vgl. auch § 14 Abs. 2 AO) nur dann, wenn es nur zum Schein abgeschlossen wird, wenn die Vertragsparteien – Strohmann und Leistungsempfänger – einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem »Hintermann« eintreten sollen.<sup>123</sup> Die Feststellungslast für die Berechtigung des Vorsteuerabzuges trägt der den Abzug begehrende Unternehmer.<sup>124</sup>

**Strafrechtlich** kann die Rechtsprechung des BFH nicht 1 : 1 übernommen werden. In subjektiver Hinsicht

- bedarf es zumindest des bedingten Vorsatzes (zur Definition s. 2.12) hinsichtlich der Strohmanneigenschaft<sup>125</sup>, sodass ein »ausgehen muss«, »wissen konnte« oder »hätte wissen müssen« nicht ausreicht;
- muss der zumindest bedingte Vorsatz im Zeitpunkt des Leistungsbezuges vorliegen. Das nachträgliche Erkennen der Einbeziehung in eine Mehrwertsteuerhinterziehung hindert den Vorsteuerabzug nicht;<sup>126</sup>
- ist zu berücksichtigen, dass es sich nicht um eine materiell-rechtliche, sondern um eine verfahrensrechtliche Nachweispflicht der Strafverfolgungsbehörden handelt (§§ 385 Abs. 1, 393 Abs. 1 AO; s. 1.2, Beweislastumkehr im Strafrecht).

Ferner ist strafrechtlich zu beachten, dass eine Beihilfehandlung des Rechnungsempfängers zur Steuerhinterziehung des Scheinlieferanten (= Rechnungsaussteller) deshalb nicht in Betracht kommt, weil es sich um eine

120 BFH vom 31.07.2008, DStR 2008, 2418; so auch BGH vom 19.08.2009, NJW 2009, 3383.

121 BFH vom 23.10.2012, DStRE 2013, 494 (Ls.).

122 BFH vom 28.05.2009, DStRE 2009, 1028; so auch BFH vom 19.11.2009, BFH/NV 2010, 1141.

123 BFH vom 10.11.2010, BFH/NV 2011, 867 m. w. N., so auch BGH vom 09.04.2013, NJW 2013, 2449, 2453.

124 BFH vom 19.04.2007, BStBl II 2009, 315 = BFH/NV 2007, 2035 = DStR 2007, 1524.

125 Zur Einbindung in ein USt-Karusell: Vgl. BGH vom 16.12.2009, HFR 2010, 866 = BFH/NV 2010, 1071 Ls. BGH vom 16.12.2009, DStR 2010, 57 = BFH/NV 2010, 1071 Ls.

126 BGH vom 01.10.2013, NStZ 2014, 331 für den Fall der Einbindung in ein USt-Karusell.

dem Rechnungsempfänger zuzurechnende Vorbereitungshandlung für die eigene Steuerhinterziehung handelt.<sup>127</sup>

Gibt ein Lieferant vor, im fremden Namen zu handeln, ist aber erkennbar, dass er für sich selbst handelt, gilt er als der Leistende und nicht der vorgeblich Vertretene.<sup>128</sup> Strafrechtlich sind die Rechtsfolgen wie beim Scheinlieferanten.

### 2.5.3.5 Umsatzsteuerliche Organschaft

Die umsatzsteuerliche Organschaft bewirkt, dass es sich bei Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft um umsatzsteuerfreie **Innenleistungen** handelt (§ 2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UStG). Dazu gibt es drei klarstellende Entscheidungen des BFH, unter welchen Voraussetzungen keine Organschaft vorliegt:

- Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass der Organträger eine von seinem Willen abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft verhindern kann.<sup>129</sup>
- Verfügen mehrere Gesellschafter nur gemeinsam über die Anteilsmehrheit einer GmbH und einer Personengesellschaft, ist die GmbH nicht finanziell in der Personengesellschaft eingegliedert (Änderung der Rechtsprechung).<sup>130</sup>
- Eine finanzielle Eingliederung setzt sowohl bei einer Kapital- als auch bei einer Personengesellschaft als Organträger eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der Kapital- oder Personengesellschaft an der Organgesellschaft voraus. Das Fehlen einer solchen Beteiligung kann nicht durch einen Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrag ersetzt werden (Änderung der Rechtsprechung).<sup>131</sup>

Erteilt eine Organgesellschaft für **Innenleistungen** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG) Rechnungen mit **gesondertem Steuerausweis** an den Organträger, begründet dies für die Organgesellschaft weder nach § 14 Abs. 2 UStG 1993 noch nach § 14 Abs. 3 UStG 1993 eine Steuerschuld.<sup>132</sup> Steuerschuldner und Umsatzsteuersubjekt ist allein der Organträger.<sup>133</sup>

Zu beachten ist, dass sich die jetzige Rechtslage insofern nach § 14c UStG richtet. Es ist allerdings nicht ersichtlich, dass die Neuregelung zu einem anderen Ergebnis führt.

Mit Beschluss vom 11. 12. 2013 hat der BFH<sup>134</sup> dem EuGH u. a. die Frage gestellt, ob der nationalen Regelung, nach der nur eine juristische Person – nicht aber eine Personengesellschaft – in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert werden kann und die voraussetzt, dass diese juristische Person finanziell, wirtschaftlich und organschaftlich (im Sinne eines Über- und Unterordnungsverhältnisses) »in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist«, der europarechtlichen Bestimmung über die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen entgegensteht. Eine Entscheidung steht noch aus.

### 2.5.3.6 Weitere Rechtsprechung zur Umsatzsteuer/Vorsteuer

Die §§ 14 ff. UStG sind teilweise neugefasst und der Rechtsprechung des BFH sowie des EuGH angepasst worden. So besteht eine Berichtigungsmöglichkeit nach § 17 UStG auch im Falle unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises (§ 14c Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 3 UStG). Weiterhin besteht für den Vorsteuerabzug mit Wirkung ab 01. 01. 2005 eine Berichtigungsmöglichkeit (§ 15a UStG). Denn das Umsatzsteueraufkommen muss wertneutral sein.<sup>135</sup> Nachstehend einige Fallbeispiele:

127 BGH vom 22. 05. 2003, NJW 2003, 2924 = wistra 2003, 344 = NStZ 22004, 578.

128 BFH vom 04. 09. 2003, BStBl II 2004, 627 = BFH/NV 2004, 149 = DStRE 2004, 96.

129 BFH vom 05. 12. 2007, BStBl II 2008, 451 = BFH/NV 2008, 331 = DStR 2008, 453.

130 BFH vom 22. 04. 2010, BFH/NV 2010, 1581 = DStR 2010, 1277 = DStRE 2010, 833 Ls.

131 BFH vom 01. 12. 2010, DStR 2011, 623 = DStRE 2011, 528 Ls.

132 BFH vom 28. 10. 2010, DStR 2011, 308 = DStRE 2010, 325 = BFH/NV 2011, 543 = BStBl II 2011, 391.

133 BFH vom 14. 03. 2012, BFH/NV 2012, 1493.

134 BFH/NV 2014, 632.

135 St. Rspr. des EuGH, Urteil vom 11. 12. 2014, BeckRS 2014, 82600.

- Scheinrechnungen lösen beim Rechnungsaussteller die Erklärungspflicht nach § 14c UStG aus.<sup>136</sup> Das Nichtbefolgen dieser Pflicht löst den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung aus und führt ggf. zur Beihilfe bei der Steuerhinterziehung des Rechnungsempfängers.<sup>137</sup>
- Vorsteuer kann von der Umsatzsteuer nur dann abgezogen werden, wenn entsprechende Belege vorhanden sind.<sup>138</sup> Das Vorliegen von Belegen ist materielle Abzugsvoraussetzung (§§ 15, 14 UStG).<sup>139</sup> Den Nachweis, dass die Voraussetzungen erfüllt waren, kann der StPfl. nicht nur durch Vorlage der Originalrechnungen, sondern mit allen verfahrensrechtlich zulässigen Beweismitteln führen (§§ 15 Abs. 1, 14 Abs. 1, Abs. 4 UStG).<sup>140</sup> Die steuerliche Beweislast liegt beim StPfl.<sup>141</sup>
- Die Begebung von blanko unterzeichneten Rechnungsformularen reicht für § 14c UStG aus.<sup>142</sup>
- Zu Unrecht ausgewiesene USt wird auch dann nach § 14 Abs. 3 UStG geschuldet, wenn der Rechnungsaussteller geschäftsunfähig ist.<sup>143</sup> Diese BFH-Entscheidung (in Abkehr zur früheren Rechtsprechung) muss grundsätzlich auch auf die gleichlautende Vorschrift des § 14c UStG Anwendung finden.
- Die rechtlich bloß unzutreffende Bezeichnung des zugrunde liegenden Leistungsvorgangs ist so lange unschädlich, wie die Leistung in ihrem wirtschaftlichen Gepräge erfasst werden kann, zumal für die umsatzsteuerrechtliche Bewertung nicht auf das Verpflichtungs-, sondern auf das Erfüllungsgeschäft abzustellen ist.<sup>144</sup>
- Schmiergeldzahlungen an Abgeordnete sind umsatzsteuerpflichtig, weil die über die Mandatstätigkeit hinausgehende, vom eigenen wirtschaftlichen Interesse geleitete politische Tätigkeit zur Bevorzugung Einzelner der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient.<sup>145</sup>
- Fehler in Rechnungen rechtfertigen nicht grundsätzlich die Versagung des Vorsteuerabzugs.<sup>146</sup>
- Ein unberechtigter Steuerausweis i. S. d. § 14c Abs. 2 UStG setzt nicht voraus, dass die Rechnung alle in § 14 Abs. 4 UStG aufgezählten Pflichtangaben aufweist.<sup>147</sup>

### 2.5.4 Gewerbesteuer

Die GewSt wird aufgrund des vom FA errechneten Steuermessbetrages von der Gemeinde mit einem Prozentsatz (= Hebesatz) festgesetzt (§ 16 GewStG). Für die Tatvollendung ist auf die Bekanntgabe des GewSt-Bescheides der Gemeinde (bei mehreren Gemeinden: Bekanntgabe des jeweilige Steuerbescheides) und nicht auf die Bekanntgabe des GewSt-Messbescheides durch das FA abzustellen.<sup>148</sup> Kommt es aufgrund der Gewerbesteuererklärung zur Feststellung eines unberechtigten Gewerbesteuerverlustes, stellt bereits der hierauf ergehende fehlerhafte Feststellungsbescheid gemäß § 10a GewStG einen ungerechtfertigten Steuervorteil dar,<sup>149</sup> mit dessen Erlass hinsichtlich des ungerechtfertigten Steuervorteils Tatvollendung gegeben ist. Tatbeendigung tritt mit der Auswirkung des jeweiligen Verlustanteils im Folgebescheid (= Gewerbesteuerbescheid der späteren Jahre) ein.

<sup>136</sup> BGH vom 06.02.2014, NZWiSt 2014, 432; BGH vom 06.02.2013, wistra 2013, 277, 278.

<sup>137</sup> BGH vom 03.12.2013, wistra 2014, 144, 145 für den Fall der Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Ausstellers einer Gutschrift mit unberechtigt ausgewiesener Umsatzsteuer.

<sup>138</sup> Jäger, in: Klein, § 370 AO, Rn. 370.

<sup>139</sup> BFH vom 05.08.1988, BStBl II 1989, 120, 121 m.w.N.; BayObLG vom 26.10.1987, wistra 1988, 76; BGH vom 02.11.1995, wistra 1996, 106, 107; kritisch: Kefeböhrmer, wistra 1996, 334; Spiegel, wistra 1998, 241 ff., 243; BFH vom 04.06.1987, BStBl II 1987, 653.

<sup>140</sup> BFH vom 16.04.1997, BStBl II 1997, 582; EuGH vom 05.12.1996, NJW 1997, 857.

<sup>141</sup> FG Köln vom 14.10.2004, EFG 2005, 1982 = DStRE 2006, 365 in den Grenzen der Ausführungen des EuGH, Urteil vom 21.06.2012, DStRE 2012, 1336 ff.

<sup>142</sup> St. Rspr. schon zu § 14 Abs. 3 UStG, BGH vom 14.01.2014, BeckRS 2014, 11498.

<sup>143</sup> BFH vom 30.01.2003, BStBl II 2003, 498.

<sup>144</sup> BGH vom 19.05.1989, BGHR UStG § 10 Entgelt.

<sup>145</sup> BGH vom 09.05.2006, NStZ 2006, 389, 393.

<sup>146</sup> EuGH vom 15.07.2010, DStR 2010, 1475 = DStRE 2010, 964.

<sup>147</sup> BFH vom 17.02.2011, DStR 2011, 969.

<sup>148</sup> OLG Köln vom 01.09.1970, BB 1970, 1335, 1336.

<sup>149</sup> BGH vom 02.11.2010, NZWiSt 2012, 75, 77; BGH vom 05.03.2013, NZWiSt 2014, 70.