

Steuerstrafverteidigung

Strafrecht – Steuerrecht – Wirtschaftliche Folgen

Begründet von
Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang Bornheim,
Steuerberater

Fortgeführt von
Nils Kröber, Rechtsanwalt

3., völlig neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

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.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter [ESV.info/978 3 503 16388 5](http://www.ESV.info/9783503163885)

1. Auflage 2006
2. Auflage 2010
3. Auflage 2015

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 16388 5
eBook: ISBN 978 3 503 16389 2

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2015
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Hubert & Co, Göttingen

Vorwort

Das Steuerstrafrecht hat in den vergangenen Jahren dramatisch an Bedeutung gewonnen. Die medienwirksame Aufarbeitung prominenter Einzeltaten, die besondere Aufmerksamkeit, die die Politik dem Steuerstrafrecht seit längerem widmet und ein internationaler Informationsverbund, dessen aktuell beschlossene Ausprägung vor wenigen Jahren noch undenkbar gewesen wäre, verleihen dem Steuerstrafrecht nicht nur eine besondere Aktualität, sondern auch eine bemerkenswerte gesellschaftliche Wahrnehmung.

Immer häufiger schlagen Betriebsprüfungen in steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren um und erschweren die Lösung von Fällen, die bereits materiell steuerrechtlich komplex strukturiert sind. Die Fehlertoleranz der Behörden ist weiter zurückgegangen, sodass der Kreis der Beschuldigten steuerstrafrechtlicher Ermittlungsverfahren weiter zunimmt. Auch Berater geraten häufiger in den Fokus der Ermittlungsbehörden, wenn sie zugunsten ihrer Mandanten nach Steuergestaltungen mit Optimierungspotential suchen, wozu sie ihr Beratungsmandat eigentlich verpflichtet. Es ist nur ein sehr schmaler Grat verblieben zwischen Steuergestaltung und Steuerverkürzung. Immer nachhaltiger werden dabei auch vermeintliche Steuerstraftaten in Unternehmens- und Konzernstrukturen verfolgt und geraten Verantwortliche in den Fokus der Steuerfahndung. Zwar enden viele der Verfahren letztlich nicht in einer Verurteilung, doch das Risiko empfindlicher Geldbußen auf Grundlage des Ordnungswidrigkeitenrechts steigt stetig. Gleichsam verändern sich die Anforderungen an den steuerstrafrechtlichen Berater, der steuerrechtliches und strafrechtliches Know-how in sich vereinen, vielfach jedoch vor allem „Krisenmanager“ sein muss.

Fast 10 Jahre durfte ich gemeinsam mit meinem Senior-Partner, Mentor und Freund Wolfgang Bornheim gemeinsam Fälle unterschiedlichster Komplexität des Steuerstrafrechts bearbeiten und lösen, bis mich sein unerwarteter und viel zu früher Tod 2011 aufforderte, seine Verantwortung zu übernehmen. Heute, dreieinhalb Jahre später sind es weiterhin die besonders komplexen und großen Fälle, die mich und das unterdessen weiter gewachsene Team der Kanzlei täglich fordern. Es sind aber vor allem die Erfahrungen in der Zusammenarbeit mit Mandaten und auch die mitunter sehr konstruktiven Dialoge mit Behörden und Beamten, die letztlich jedem Fall auch eine menschliche Ebene verleihen und so das Steuerstrafrecht vom klassischen Steuerrecht unterscheiden.

Der Versuch, das von Wolfgang Bornheim geschaffene Kompendium zu aktualisieren und auf die gegenwärtigen Schwerpunkte zu fokussieren – genannt seien die Regelungen zur „neuen“ Selbstanzeige – hat mich nachhaltig beschäftigt, denn das Werk ist so weitreichend und vielschichtig, dass manches Kapitel auch in ein selbstständiges Buch hätte entwickelt werden können. Für die Unterstützung bei der Überarbeitung für die 3. Auflage sei auch Verena Hellmund und Jan Khatib, insbesondere Frau Dr. Verena Luck herzlich gedankt.

Köln, im Juni 2015

Nils Kröber

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	21
1. Ermittlung und Sanktion als konstitutive Elemente der Steuerstrafverteidigung.	33
1.1 Das Steuerstrafrecht als originäre juristische Disziplin	33
1.2 Aufgabe und Anspruch dieses Buches	34
1.3 Strukturen der integrierten Verteidigung	37
1.4 Historie und Begriff der Steuerstraftat und weitere Eingrenzung der Untersuchung	41
1.4.1 Ausgewählte geschichtliche Beispiele für Steuerverstoß und Steuerstrafe	41
1.4.2 Der Begriff der Steuerstraftat, heute normiert in § 369 AO ...	43
1.5 Der Tatbestand der Steuerhinterziehung in § 370 AO und seine Ermittlung im Rahmen einer strukturierten Sachverhaltsanalyse	45
1.5.1 Der Norminhalt	45
1.5.2 Einzelne Aspekte des Norminhaltes	46
1.5.2.1 Der Handlungsbegriff im Steuerstrafrecht	46
1.5.2.2 Ausgewählte Aspekte zur Tatbestandsmäßigkeit	48
1.5.2.2.1 Grundlagen der Tatbestandsmäßigkeit und Einschränkung der Ausarbeitung auf die Steuerverkürzung	48
1.5.2.2.2 Zur Frage der Kenntnis der Finanzbehörde als Tatbestandsmerkmal	49
1.5.2.2.3 Permanente und temporäre Steuerverkürzung als Varianten des Taterfolgs	50
1.5.2.2.4 Besonderheiten und Abgrenzungsfragen bei Feststellungsbescheiden	52
1.5.2.2.5 Die Strafbarkeit des Versuchs	54
1.5.2.2.6 Praktische Bedeutung der Abgrenzung zwischen Versuch und temporärer Steuerverkürzung – Bedeutung des subjektiven Tatbestands	57
1.5.2.2.7 Der Vorsatz im Zusammenhang mit der Irrtumsproblematik	61
1.5.2.2.8 Die Rechtswidrigkeit	62
1.5.2.2.9 Die Schuld	63

1.5.3	Exkurs: Das Grundproblem der Wahrheit und des Wahrheitsverstoßes als eine der Voraussetzungen für die Steuerhinterziehung	64
1.5.3.1	Die steuerliche Erklärungspflicht nach § 150 Abs. 2 AO	64
1.5.3.2	Der Begriff der Wahrheit in der Philosophie. Hat er Bedeutung für das Strafrecht?	65
1.5.3.3	Der Wahrheitsbegriff in der Rechtsprechung des BFH	66
1.5.3.4	Der Wahrheitsbegriff und der Wahrheitsverstoß in steuerstrafrechtlicher Hinsicht	67
1.6	Die im Umsatzsteuergesetz geregelten Straf- und Ordnungswidrigkeitstatbestände nach § 26b und § 26c UStG sowie die Umsatzsteuernachschau als Teil des Informationsverbunds	71
1.6.1	Ausgangslage und Bedeutung für die Untersuchung	71
1.6.2	Die Regelungen des § 26b UStG als Ordnungswidrigkeit	73
1.6.3	Die Strafvorschrift des § 26c UStG	74
1.6.4	Die Umsatzsteuernachschau nach § 27b UStG	75
1.6.4.1	Grundlegendes	75
1.6.4.2	Voraussetzungen und Befugnisse	76
1.6.4.3	Rechtsschutz und Verfahren bei der Umsatzsteuernachschau	77
1.6.4.4	Übergang und Abgrenzung zur Außenprüfung	80
1.6.4.5	Keine Selbstanzeigemöglichkeit bei Umsatzsteuernachschau nach § 27b UStG	81
1.7	Schwere Fälle der Steuerhinterziehung	81
1.7.1	Die Gesetzesformulierung der Fälle der schweren Steuerhinterziehung und deren Position in der Rechtsordnung	81
1.7.2	Die Abschaffung der ehemaligen Regelung des § 370 a AO a.F.	82
1.7.3	Die Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung im besonders schweren Fall im Einzelnen	87
1.7.3.1	§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO	87
1.7.3.2	§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO	87
1.7.3.3	§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 AO	88
1.7.3.4	§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 AO	89
1.7.3.5	§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO	89
1.7.4	Die Rechtsfolgen des § 370 Abs. 3 AO	90
1.8	Strafverteidigung in Steuersachen: Zielsetzungen und Kriterien	94
1.8.1	Grundlagen und Überlegungen zur Strafverteidigung in Steuersachen	94
1.8.2	Kriterien für den Ausschluss oder die Zurückweisung von Verteidigern	99
1.8.2.1	Höchstzahl Verteidiger nach § 137 Abs. 1 Satz 2 StPO	99
1.8.2.2	Verbot der Vertretung mehrerer Beschuldigter nach § 146 StPO: Verdacht eigener Tatbeteiligung	100
1.8.2.3	Sonstige Ausschließungsgründe	101
1.8.3	Vorschriften und praktische Erwägungen zur Alleinverteidigung durch den Steuerberater	101
1.8.3.1	Anwendbare Rechtsnormen	101

1.8.3.2	Praktische Erwägungen	103
1.8.4	Vorschriften betreffend die gemeinschaftliche Verteidigung ...	104
1.8.4.1	Grundsatz.....	104
1.8.4.2	Die innere Organisation des Verteidigerteams und daraus folgende Abstimmungserfordernisse.....	105
1.8.4.3	Wegfall eines Verteidigers und seine Folgen	108
1.8.4.4	Grundlegende Gedanken zur interdisziplinären Teamarbeit innerhalb der Verteidigung.....	109
1.8.5	Das Verteidigerhonorar und seine steuerliche Behandlung beim Mandanten	111
1.8.5.1	Grundlegendes zur Honorierung der Tätigkeit.....	111
1.8.5.2	Erstattung bzw. steuerliche Geltendmachung von Verteidigerkosten.....	113
1.8.5.3	Erstattung von Verteidigerkosten	113
1.8.5.4	Steuerliche Geltendmachung von Verteidigerkosten.....	113
2.	Das System des Steuerstrafrechts und seine Schnittstellen zu anderen Rechtsbereichen und zur Betriebswirtschaftslehre unter theoretischen und strategischen Aspekten	117
2.1	Die verschiedenen in die Untersuchung einzubeziehenden Bereiche ..	117
2.1.1	Die grundlegenden Systemzusammenhänge.....	117
2.1.1.1	Arten der Verknüpfungen	117
2.1.1.2	§ 370 AO als Blankettgesetz	118
2.1.2	Die Schnittmenge zwischen den einzelnen Bereichen.....	120
2.1.2.1	Die einzubeziehenden Bereiche.....	120
2.1.2.2	Der staatliche informelle Informationsverbund nach neuem Recht und dessen Folgen	120
2.1.2.3	Sonderproblem: CD-Daten-Ankauf	128
2.2	Verbindungen und Gegensätze zwischen Strafvorschriften der AO und allgemeinem Strafrecht	128
2.2.1	Grundlegendes	128
2.2.2	Die Begünstigung als Element des Steuerstrafrechts.....	131
2.2.2.1	Der Tatbestand der Begünstigung und die konkrete Wechselwirkung.....	131
2.2.2.1.1	Grundlegendes	131
2.2.2.1.2	Der objektive Tatbestand der Begünstigung.....	131
2.2.2.1.3	Der subjektive Tatbestand der Begünstigung.....	133
2.2.2.2	Konsequenzen für die Steuerstrafverteidigung	134
2.2.2.2.1	Generelles und Folgerungen aus dem Verhältnis zwischen § 257 StGB und § 369 AO.....	134
2.2.2.2.2	Beispielhafte Darstellung typischer Begünstigungshandlungen.....	134
2.2.2.2.3	Verfahrensrechtliche Folgen	136
2.2.3	Das Steuergeheimnis nach § 30 AO und allgemeine Delikte des Strafrechts unter Berücksichtigung von § 393 AO.....	137
2.2.3.1	Grundlegendes zu § 30 AO und Grenzen der Geheimhaltung nach anderen Normen.....	137

2.2.3.2	Das nicht in AO oder Einzelsteuergesetz gesondert geregelte Allgemeindelikt und § 30 AO sowie § 393 Abs. 2, 3 AO	138
2.2.3.2.1	Der Tatbegriff in der Rechtsprechung des BGH und die Auswirkung auf § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO und § 30 Abs. 4 Nr. 4 a AO	138
2.2.3.2.2	Die Bedeutung des § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO.....	141
2.2.3.2.3	Folgerungen aus dieser Auslegung für die Praxis	144
2.2.4	Die Verzahnung zwischen den Tatbeständen der Geldwäsche und dem Steuerstrafrecht	145
2.2.4.1	Steuerhinterziehung als Vortat zur Geldwäsche nach § 261 Abs. 1 Nr. 4b StGB	145
2.2.4.2	Die Interaktion zwischen Geldwäsche und dem Steuerstrafrecht in verfahrensrechtlicher Hinsicht.....	149
2.2.4.3	Verteidigerhonorar und damit verbundene Geld- wäscheprobleme.....	152
2.2.4.4	Die Meldepflicht und der Informationsverbund.....	157
2.2.5	Steuerliche Modifikation des Territorialstrafrechts und die Auswirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen	159
2.2.5.1	Grundlegendes	159
2.2.5.2	EU-Recht und Umsatzsteuer als weiteres Beispiel zur Ausfüllung der Blankettvorschrift des § 370 AO.....	160
2.2.5.2.1	§ 370 Abs. 6 AO und der Informations- austausch auf internationaler Ebene.....	160
2.2.5.2.2	Europäisches Recht und der Tatbestand der Steuerhinterziehung.....	164
2.2.5.3	Doppelbesteuerungsabkommen und Steuer- hinterziehung	168
2.3	Sanktionen und wirtschaftliche Konsequenzen steuerlicher Verfehlungen.....	171
2.3.1	Grundlegendes	171
2.3.2	Die Strafe im Steuerstrafrecht und im Steuerrecht	171
2.3.2.1	Zum Verständnis der Strafe	171
2.3.2.2	Exkurs: Hinterziehungszinsen	172
2.3.2.2.1	Rechtsgrundlagen und Folgerungen im System des Steuerstrafrechts.....	172
2.3.2.2.2	Verteidigungsstrategien gegen die Fest- setzung von Hinterziehungszinsen	174
2.3.2.3	Strafzumessungsgründe.....	176
2.3.2.4	Das Steuergeheimnis und die Festsetzung der Höhe der Tagessätze.....	179
2.3.2.5	Individualstrafe und Strafmaßtabelle – ein besonderes Problem.....	181
2.3.2.6	Die Geldstrafe im Steuerrecht	185
2.3.2.6.1	Behandlung im betrieblichen Bereich	185
2.3.2.6.2	Auswirkungen von Steuerstrafen in der privaten Steuererklärung	187

2.3.2.7	Exkurs: Die Kronzeugenregelung in § 46b StGB	187
2.3.2.8	Der Eintrag im Führungszeugnis	188
2.3.3	Ermittlung des Hinterziehungsbetrags in rechtlicher und verursachungsgerechter Würdigung	188
2.3.3.1	Relevanz des Hinterziehungsbetrags.	188
2.3.3.2	Berechnung der hinterzogenen Steuer nach der Rechtsprechung des BGH	188
2.3.3.3	Kritische Betrachtung des Vorgehens des BGH zur Ermittlung des Hinterziehungsbetrags unter Verursachungsaspekten	190
2.3.3.4	Die Teilsteuerverrechnung – eine praktikable Lösung zur Ermittlung des Hinterziehungsbetrags?	191
2.3.3.5	Die Ermittlung des Hinterziehungsbetrags im progressiven Tarif	194
2.3.3.5.1	Die Problemstellung	194
2.3.3.5.2	Die rechtliche Konsequenz des betriebswirt- schaftlich ermittelten Hinterziehungsbetrags.	196
2.3.3.6	Zusammenfassung und Bewertung	200
2.3.3.7	Alternative Berechnung der Bemessungsgrundlage bei steuerlichen Wahlrechten	201
2.3.3.7.1	Grundlegendes zur Ausübung steuerlicher Wahlrechte im Strafverfahren und zur Berechnung des Verkürzungsbetrags bzw. zur Wirkung auf die Strafzumessung	201
2.3.3.7.2	Einkommensrechtliche Auswirkungen am Bei- spiel der Wahl des Splitting- oder Grundtarifes	205
2.3.4	Die Auswirkung hinterzogener Steuern im Strafverfahren	207
2.3.4.1	Behandlung hinterzogener Steuern im Besteuerungs- verfahren.	207
2.3.4.1.1	Grundlegendes zur Abzugsfähigkeit von Steuern im betrieblichen Bereich	207
2.3.4.1.2	Zeitpunkt der Rückstellung und Steuer- hinterziehung	208
2.3.4.2	Die strafrechtliche Relevanz des Zeitraums der Steuerhinterziehung.	210
2.3.4.3	Operationalisierte Konsequenzen für die Verteidigung	212
2.3.5	Steuerhinterziehung und ihre wirtschaftlichen Auswirkungen	215
2.3.5.1	Grundlegendes und Zielsetzung	215
2.3.5.2	Allgemeine wirtschaftliche Auswirkungen	215
2.3.5.3	Wirtschaftliche Auswirkungen bei Verschiebung der Tatentdeckung auf den frühestmöglichen Zeitpunkt	216
2.3.5.4	Wirtschaftliche Auswirkungen bei Abgabe einer Selbstanzeige	217
2.3.5.5	Wirtschaftliche Auswirkungen bei Entdeckung eines Versuchs	218
2.3.5.6	Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen	218
2.3.5.7	Auswirkungen auf die Beratung im Steuerstrafverfahren	219

2.4	Weitere Querverbindungen zwischen Steuerrecht und Strafrecht unter Einbezug des jeweiligen Verfahrensrechts	220
2.4.1	Grundlegendes	220
2.4.2	Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung und deren Verlängerung nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO	221
2.4.2.1	Regelungen zur Festsetzungsverjährung und deren Besonderheiten in § 171 AO	221
2.4.2.2	Besonderheiten und Probleme der Verjährungshemmung nach §§ 171 Abs. 5 und 170 Abs. 6 AO	222
2.4.2.3	Dauer und Ende der Festsetzungsfrist im Fall der Steuerhinterziehung	225
2.4.2.4	Bezugnahme strafrechtlicher Normen auf die Festsetzungsverjährung	228
2.4.2.4.1	Reichweite des strafrechtlichen Bezugs	228
2.4.2.4.2	Beweislast und Schätzung im Zusammenhang mit der Verlängerung der Festsetzungsfrist	230
2.4.2.5	Kann Verfassungsrecht zu einer Begrenzung der Festsetzungsverjährung führen?	231
2.4.2.6	Checkliste der praktischen Verteidigung im Zusammenhang mit der Verlängerung der Festsetzungsfrist	234
2.4.3	Funktion der Steuerfahndung als strafrechtliches und steuerliches Organ und praktische Konsequenzen für die Verteidigung	235
2.4.3.1	Die Steuerfahndung als Behörde im Umfeld der Finanzbehörden	235
2.4.3.2	Ermittlungszuständigkeit der Steuerfahndung als Finanzbehörde nach § 386 AO	238
2.4.3.3	Rechtliche Rahmenbedingungen für die Doppelfunktion der Steuerfahndung in § 208 AO	239
2.4.3.4	Zusammenhänge zwischen § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO	240
2.4.3.5	Problematik der Ermittlungen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO im Zusammenhang mit gleichzeitigen strafrechtlichen Ermittlungen	242
2.4.3.5.1	Funktion der Vorschrift im System des Steuerrechts in Abgrenzung zum Steuerstrafrecht	242
2.4.3.5.2	Problematik bei Durchsuchung und Erstellung von Kontrollmitteilungen bei Banken anlässlich Steuerfahndungsmaßnahmen	243
2.4.3.5.3	Rechtsmittel gegen Maßnahmen der Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO	248
2.4.3.6	Art der Befugnisse der Steuerfahndung im jeweiligen Verfahren	249
2.4.3.6.1	Befugnisse im Strafverfahren	249
2.4.3.6.2	Befugnisse außerhalb des Strafverfahrens	251
2.4.3.7	Die Konsequenzen für den Rechtsweg gegen Maßnahmen der Steuerfahndung	252

2.4.3.8	Strategische Folgerungen aus diesen rechtlichen Rahmenbedingungen.....	252
2.4.4	Ermittlungspflicht des Finanzamts in § 88 AO und Steuerstrafrecht.....	254
2.4.4.1	Untersuchungsgrundsatz und seine Grenzen.....	254
2.4.4.2	Verhältnis von § 88 AO zum Strafverfahren.....	256
2.4.5	Verbindung von materiellem Steuerrecht und Strafrecht in § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG – Schmiergeldzahlungen.....	258
2.4.6	§ 12 a ZollVG bei Grenzkontrollen als Schnittstelle zwischen Geldwäschegesetz und Steuerrecht.....	264
2.4.6.1	Grundlagen und eine Fallkonstellation.....	264
2.4.6.2	Der Tatbestand des § 12 a ZollVG.....	266
2.4.6.3	Folgerungen bei Vorliegen des Tatbestands für das Besteuerungsverfahren.....	267
2.4.6.4	Verfassungsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit dem Informationsverbund – Rechtsmittel.....	268
2.5	Verbindungen zwischen Strafrecht, strafrechtlichen Nebenfolgen und verwaltungsrechtlichen Nebenfolgen der Strafe.....	270
2.5.1	Grundlegende Bedeutung der verwaltungsrechtlichen und strafrechtlichen Nebenfolgen.....	270
2.5.2	Das Berufsverbot entsprechend § 70 StGB.....	270
2.5.3	Einziehung und Verfall.....	271
2.5.3.1	Taktische Probleme im Steuerstrafverfahren.....	271
2.5.3.2	Rechtsnatur der Vorschrift über den Verfall – Gewinnabschöpfung versus Zusatzstrafe.....	272
2.5.3.3	Möglichkeiten, Ausschluss des Verfalls und Verfahren im Steuerstrafrecht.....	273
2.5.3.4	Verteidigungsansätze.....	274
2.5.3.5	Steuerliche Behandlung des Verfalls im Rahmen der Rückstellungsbildung bzw. beim Betriebsausgabenabzug als Verbindung zwischen Strafrecht und Steuerrecht.....	275
2.5.4	Geldbuße gegen Organe einer Kapitalgesellschaft.....	277
2.5.5	Gewerbeuntersagung nach § 35 Abs. 1 GewO.....	278
2.6	Zeitgleiche Anwendung des Strafprozessrechts sowie des steuerlichen Verfahrensrechts und Verbindungen untereinander.....	280
2.6.1	Grundlegendes.....	280
2.6.2	Strafprozessuale Normen.....	281
2.6.3	Die Durchsetzbarkeit steuerlicher Normen während des Strafverfahrens.....	282
2.6.3.1	Auskunfts- und Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren allgemein.....	282
2.6.3.2	Schutznorm des § 393 Abs. 1 AO.....	283
2.6.3.2.1	Schätzung und das Auskunftsverweigerungsrecht.....	283
2.6.3.2.2	Schätzung und Präklusion im Steuerstrafverfahren.....	287

2.6.3.3	Steuerstrafverfahren und gleichzeitige Außenprüfung	290
2.6.3.3.1	§ 201 Abs. 2 AO – Straf- und bußgeldrechtliche Folgerungen aus Betriebsprüfungen.	290
2.6.3.3.2	Anordnungsmöglichkeit einer Außenprüfung während des Steuerstrafverfahrens.	292
2.6.3.3.3	Übergang der Betriebsprüfung in ein Steuer- strafverfahren – Verwertungsmöglichkeiten und -verbote	293
2.6.4	Abgabe von Steuererklärungen während laufender Straf- verfahren	296
2.6.5	Strategische Konsequenzen für die Verteidigung aus vorstehender Analyse.	301
2.7	Metamorphose des materiellen Steuerrechts zu Strafrecht aufgrund des Verweises in § 370 AO	303
2.7.1	Grundlegendes	303
2.7.2	Der Grundsatz des § 261 StPO	304
2.7.3	Rechtliche Aspekte der Schätzung im Steuerrecht und im Steuerstrafrecht	305
2.7.3.1	Rechtsgrundlagen der Schätzung im Steuerrecht und Steuerstrafrecht.	305
2.7.3.1.1	Steuerrechtliche Regelungen.	305
2.7.3.1.2	Steuerstrafrechtliche Regelungen	307
2.7.3.2	Schätzungsverfahren und Wertung der Verfahren für die Steuerveranlagung	310
2.7.3.3	Übergreifende steuerliche Aspekte der Verfahren.	314
2.7.3.4	Strafrechtliche Würdigung der Schätzungsverfahren.	315
2.7.4	Bezugnahmekette – Vom Steuerstrafrecht ins materielle Steuerrecht ins Handelsrecht	318
2.7.4.1	Die Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 EStG und das Blankett des § 370 AO	318
2.7.4.2	Möglichkeiten der Ausfüllung des objektiven Tatbestands des § 370 AO durch das Bilanzrecht.	320
2.7.4.3	EU-Einflüsse	320
2.7.4.4	Zusammenwirken der Normkreise und das daraus induzierte Spannungsfeld – Darstellung einer Checkliste .	323
2.8	Nationales Verfassungsrecht als Begrenzungselement des Strafzugriffs.	325
2.8.1	Hinterziehbarkeit von verfassungswidrigen Steuern?	325
2.8.1.1	Grundlegende Aspekte der Hinterziehung verfassungs- widriger Steuern.	325
2.8.1.2	Durch § 370 AO geschütztes Rechtsgut.	326
2.8.1.3	Umfang des strafrechtlichen Bestimmtheitsgebots	328
2.8.1.4	Zwischenergebnis.	329
2.8.2	Zeitliche Aspekte der Berücksichtigung verfassungswidriger Steuern.	330
2.8.2.1	In diesem Zusammenhang zu stellende Fragen	330

2.8.2.2	Intertemporales Strafrecht und § 79 Abs. 1 BVerfGG sowie Übergangsanordnungen des BVerfGG nach §§ 31, 35 BVerfGG.....	330
2.8.2.3	Wirkungen des § 2 Abs. 3 StGB und deren Einschränkung.....	332
2.8.3	Ergebnis.....	334
2.8.3.1	2.8.4 Exkurs: Hinterziehbarkeit von europarechtswidrigen Steuern.....	334
2.9	Verbindungen vom Inland ins Ausland und vice versa im Rahmen der Rechtshilfe und Amtshilfe.....	335
2.9.1	Grundlegendes.....	335
2.9.2	Meldepflicht des § 138 AO im System des Steuer- und Strafrechts.....	339
2.9.3	Wechselbeziehungen zwischen internationaler Auskunfts- und den Auskunftsverweigerungsrechten der §§ 101 ff. AO ...	341
2.9.4	Das EU-Amtshilfegesetz und dort enthaltene Auskunftsregelungen.....	343
2.9.4.1	Grundlegende Inhalte der Auskunftsregelungen.....	343
2.9.4.2	Die Auslandsermittlungen aufgrund § 10 EUAHiG.....	345
2.9.4.3	„Country by Country Report“ für Europa?.....	346
2.9.5	Sonderstellung der Doppelbesteuerungsabkommen im Auskunftsverfahren.....	346
2.9.6	Die Schweiz als klassisches „Oasenland“ und deren Auskunfts- und Rechtshilfesystem.....	348
2.9.7	Ermittlungsmöglichkeiten im Ausland.....	352
2.9.8	Folgerungen aus vorstehenden Erwägungen.....	353
3.	Folgerungen aus der Systematik des Steuerstrafrechts im Kontext der verschiedenen Rechtsgebiete für die Steuerstrafverteidigung.....	357
3.1	Ein Vorgehensraster für die Verteidigungsstrategie unter Einbezug des vorstehend herausgearbeiteten Systems.....	357
3.1.1	Grundlegendes.....	357
3.1.2	Konkretes modellhaftes Vorgehensraster.....	357
3.1.3	Zusammenfassung.....	364
3.2	Die Bedeutung des verfassungsrechtlichen Arguments im Steuerstrafrecht.....	365
3.2.1	Grundlagen.....	365
3.2.2	Die Stadien des Verfassungskonflikts und deren Auswirkungen auf die Vorgehensweise.....	367
3.2.2.1	Stadien des Konflikts über die Verfassungsmäßigkeit von Normen.....	367
3.2.2.2	Argumentation bei bestehender Unvereinbarkeits- erklärung bzw. Nichtigkeitserklärung.....	368
3.2.2.3	Argumentation bei bestehenden Vorlagefragen an das BVerfG oder dort anhängigen Verfassungs- beschwerden.....	368

3.2.2.4	Vorgehensweise bei lediglich in der Literatur dargestellten verfassungsrechtlichen Bedenken	370
3.2.2.5	Konsequenzen für die Einbindung von Verfassungsargumenten in die Verteidigung	371
3.2.2.6	Ausgewählte Bereiche in denen eine verfassungsrechtliche Argumentation strafrechtlich vorgebracht werden könnte	371
3.2.2.6.1	Erbschaft- und Schenkungsteuer	371
3.2.2.6.2	Gewerbsteuer	375
3.2.2.6.3	Grunderwerbsteuer	375
3.2.2.6.4	Halbteilungssatz des BVerfG	376
3.2.2.6.5	§ 32 c EStG a.F. und dessen mögliche Wirkungen im Strafverfahren	378
3.2.2.6.6	Zinsbesteuerung – zur Rechtslage vor Einführung der Abgeltungssteuer	379
3.2.2.6.7	Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Einkünften aus Spekulationsgeschäften mit Wertpapieren	380
3.2.2.6.8	Verfassungsmäßigkeit der Verlustregelung in § 2b EStG a.F.	381
3.2.2.6.9	Ausländische Verluste und Ausschluss der Abzugsfähigkeit ausländischer Aufwendungen – § 2 a EStG	383
3.2.2.6.10	Sonstige Bereiche in denen Bedenken aus übergeordnetem Recht bestehen	385
3.3	Verteidigungsstrategien in konkreten typisierten Bereichen	389
3.3.1	Unterscheidung zwischen einfacher Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO und schwerer Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 AO	389
3.3.1.1	Grundlegendes	389
3.3.1.2	Ansätze zur Verteidigung im Konkreten	389
3.3.2	Vermeidung der Straftat durch Selbstanzeige im Vorfeld	391
3.3.2.1	Grundlegendes	391
3.3.2.1.1	Begriff der Selbstanzeige und Anwendbarkeit	391
3.3.2.1.2	Beratungsindikator zur Abgabe von Selbstanzeigen	393
3.3.2.2	Die Person des Anzeigenerstatters	395
3.3.2.2.1	Generelle Regelungen	395
3.3.2.2.2	Koordination der Selbstanzeige bei Beteiligung verschiedener Personen	396
3.3.2.3	Inhalt und Form der Berichtigungserklärung	401
3.3.2.4	Erfordernis fristgerechter Nachzahlung	402
3.3.2.5	Sperrwirkungen nach § 371 AO	404
3.3.2.5.1	Grundlegendes	404
3.3.2.5.2	Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1a AO)	405

3.3.2.5.3	Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (§ 371 Abs. 2 Nr. 1b AO) ...	407
3.3.2.5.4	Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1c AO).....	408
3.3.2.5.5	Erscheinen des Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit (§ 371 Abs. 2 Nr. 1d AO).....	410
3.3.2.5.6	Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer- oder Lohnsteuernachschau oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften (§ 371 Abs. 2 Nr. 1e AO)	411
3.3.2.5.7	Die Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO)	412
3.3.2.5.8	Übersteigen der EUR 25.000 Grenze (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO)	415
3.3.2.5.9	Besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung (§ 371 Abs. 2 Nr. 4 AO)	416
3.3.2.6	Abgrenzungsfragen	417
3.3.2.6.1	Abgrenzung zwischen Selbstanzeige und Fremdanzeige nach § 371 Abs. 4 AO	417
3.3.2.6.2	Verhältnis von § 371 AO zu § 46 a StGB	417
3.3.2.6.3	Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen – § 398a AO	419
3.3.2.7	Strategische Erwägungen zur Abgabe von Selbstanzeigen und Fremdanzeigen.....	421
3.3.2.7.1	Erwägungen die Selbstanzeige betreffend.....	421
3.3.2.7.2	Taktische Möglichkeiten der Fremdanzeige.....	424
3.3.3	§ 393 AO und die Mitwirkung des Beteiligten und Dritter. ...	425
3.3.3.1	Mitwirkung und Mitwirkungsverweigerung des Beschuldigten.....	425
3.3.3.1.1	Grundlegendes	425
3.3.3.1.2	Bedeutung von Einlassungen zur Sache im Ermittlungsverfahren – Strategische Hinweise... ..	427
3.3.3.2	Zeugenvernehmung und Aussageverweigerung.....	430
3.3.3.2.1	Unbeteiligte Dritte als Zeugen.....	430
3.3.3.2.2	Der steuerliche oder rechtliche Berater als Zeuge	431
3.3.3.2.3	Aussageverweigerungsmöglichkeit aufgrund der Gefahr eigener Belastung des Zeugen	433
3.3.4	Die belastende Schätzung als Beispiel für koordiniertes Vorgehen im Straf- und Besteuerungsverfahren	434
3.3.4.1	Bedeutung der Schätzung als Druckmittel im Strafverfahren.....	434
3.3.4.2	Antrag auf Begründung des Verwaltungsakts nach § 364 AO als Verteidigungsmittel gegen Schätzungen	435

3.3.4.3	Konkrete Maßnahmen im Bereich der Verteidigung gegen Schätzungen.....	438
3.3.4.3.1	Integriertes Vorgehen in beiden Verfahren.....	438
3.3.4.3.2	Materiell-rechtliche Grenze der Schätzung am Beispiel der Richtsatzsammlungen und deren Anwendung.....	439
3.3.4.3.3	Die Nachkalkulation als Schätz- und Verprobungsverfahren.....	441
3.3.4.3.4	Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung.....	441
3.3.4.3.5	Nutzung alternativer Schätzmethoden.....	445
3.3.4.4	Zusammenfassung.....	445
3.3.5	Beweisverteilung im Steuerrecht und im Strafrecht und deren strategische Nutzung.....	446
3.3.5.1	Systematik und Arten der Beweisregeln und Nachweispflichten.....	446
3.3.5.2	Die Wirkung steuerlicher Beweislastvorschriften.....	448
3.3.5.3	Nachweis- und Belegpflicht als materiell-rechtliche Voraussetzung im Steuerrecht und ihre strafrechtliche Würdigung und Abgrenzung zu einfachen Beweisregeln..	449
3.3.5.3.1	Die Problematik der Abgrenzung.....	449
3.3.5.3.2	Materiell-rechtliche Voraussetzungen und strafrechtliche Würdigung.....	450
3.3.5.4	Einfache Beweiswürdigungsregelungen und ihre grundlegende Wirkung.....	450
3.3.5.5	Die Praxisfolgen aus der vorstehenden Abgrenzung.....	452
3.3.5.6	Das Zusammenwirken der verschiedenen Beweisregeln am besonderen Beispiel des § 160 AO bzw. § 16 AStG...	453
3.3.5.6.1	Unternehmerische Auslandsbeziehungen.....	453
3.3.5.6.2	Die steuerliche Rechtsprechung zu § 160 AO bzw. § 16 AStG.....	456
3.3.5.6.3	Die strafrechtliche Beurteilung der Wirkung des § 160 AO.....	461
3.3.5.6.4	Verteidigungsstrategische Aspekte.....	463
3.4	Strategien zur Verfahrensbeendigung.....	465
3.4.1	Grundlegende Gedanken.....	465
3.4.2	Einzelne Einstellungs- und Beendigungsnormen der AO und StPO in ihrer praktischen Bedeutung für das Strafverfahren.....	467
3.4.2.1	Verfahrenseinstellung mangels Tatnachweises nach § 170 Abs. 2 StPO.....	467
3.4.2.2	Einstellung wegen Verfolgungshindernis und wegen Geringfügigkeit nach § 398 AO bzw. § 153 Abs. 1 StPO ..	468
3.4.2.3	Einstellung gegen Auflage nach § 153a StPO.....	469
3.4.2.4	Beendigung des Verfahrens durch Strafbefehl/ Verwarnung mit Strafvorbehalt.....	472

3.4.2.5	Die praktische Würdigung der Einstellungsmöglichkeiten.....	474
3.4.3	Die Verständigung – Grenzen und Möglichkeiten	475
3.4.3.1	Grundlegendes.....	475
3.4.3.2	Die tatsächliche Verständigung in Steuersachen	479
3.4.3.2.1	Grundlegendes zur Bindungswirkung und zu den Grenzen der tatsächlichen Verständigung.....	479
3.4.3.2.2	Lösung von der tatsächlichen Verständigung....	482
3.4.3.3	Die strafprozessuale Verständigung bzw. Absprache	485
3.4.3.4	Strategien zum Abschluss von tatsächlichen Verständigungen und strafrechtlichen Absprachen.....	489
3.4.4	Die konkrete Strategie zur Verhandlungsführung unter Nutzung der verschiedenen Beendigungsmöglichkeiten der Verfahren	493
3.4.5	Exkurs: Die mündliche Hauptverhandlung	496
3.5	Strafrechtliche Verantwortlichkeit des steuerlichen Beraters im Mandat der Gestaltungsberatung.....	497
3.5.1	Das Grundproblem der Verantwortlichkeit des steuerlichen Beraters	497
3.5.2	Täterschaft und Teilnahme des Beraters	499
3.5.2.1	Täterschaft des Beraters	499
3.5.2.2	Teilnahmehandlungen des Beraters	500
3.5.2.2.1	Abgrenzung Mittäterschaft und Teilnahme	500
3.5.2.2.2	Beihilfe als Hauptform der Teilnahmehandlung	501
3.5.3	Offenlegung von Rechtsansichten und Vertretbarkeit	502
3.5.3.1	Rechtsfragen zu Offenlegungspflichten	502
3.5.3.2	Checkliste für das Beraterhandeln in diesem Zusammenhang	508
4.	Zusammenfassung und Ausblick.....	511
4.1	Grundlegendes	511
4.2	Tatbestandsfragen betreffend § 370 AO und ähnliche Vorschriften ...	512
4.3	Regeln zur Strafverteidigung in Steuersachen	512
4.4	Die Problematik des faktischen Informationsverbunds zwischen verschiedenen Bereichen.....	513
4.5	Strafvorschriften der Abgabenordnung und Bezüge zu anderen Rechtsbereichen	513
4.6	Die Internationalisierung des deutschen Steuerstrafrechts.....	514
4.7	Tatbestand und Strafe unter rechtlichen und wirtschaftlichen Kriterien	515
4.7.1	Grundlegendes	515
4.7.2	Hinterziehungszinsen in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung....	516

4.7.3	Kriterien der Strafzumessung und Bedeutung der Steuern in diesem Zusammenhang	516
4.7.4	Die besondere Problematik der Ermittlung des Hinterziehungsbetrags unter verursachungsgerechten Kriterien	516
4.7.5	Die Auswirkungen steuerlicher Wahlrechte im Strafrecht	518
4.7.6	Berücksichtigung von betrieblichen hinterzogenen Steuern im Rahmen der Ermittlung des Hinterziehungsbetrags	519
4.7.7	Wirtschaftliche Wirkungen des Sanktionsbündels	520
4.8	Weitere Querverbindung zwischen Steuerrecht und Strafrecht unter Einbezug des jeweiligen Verfahrensrechts	521
4.8.1	Grundlegendes, Festsetzungsfrist sowie Hinterziehungszinsen im Besteuerungsverfahren	521
4.8.2	Die Doppelfunktion der Steuerfahndung und die Ermittlungspflicht des Finanzamts	521
4.8.3	Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht, Allgemeinstrafrecht und Verfahrensrecht am Beispiel des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, § 12a ZollVG sowie der straf- und verwaltungsrechtlichen Nebenfolgen	522
4.8.4	Die Parallelität von steuerlichem Verfahrensrecht und Strafprozessrecht	523
4.8.5	Die Verbindungen vom Inland in das Ausland und vice versa	524
4.9	Die Metamorphose des Steuerrechts zu Strafrecht im Rahmen des § 370 AO	524
4.10	Die Auswirkung des Verfassungsrechts auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung	525
4.11	Umsetzung der Systemzusammenhänge in eine integrierte Verteidigungsstrategie	526
4.11.1	Vorgehensweise und Entwicklung eines standardisierten Vorgehensrasters zur Verteidigung	526
4.11.2	Die Praxisbedeutung des Verfassungsarguments	526
4.11.3	Verteidigung in typisierten Bereichen und Selbstanzeigeberatung	527
4.11.4	Mitwirkung oder Schweigen als alternative Verteidigungsstrategien	527
4.11.5	Die Verteidigung bei belastender Schätzung als Beispiel integrierten Vorgehens	527
4.11.6	Nutzung von Beweisregeln bei integrierter Verteidigung	528
4.11.7	Systematik der Strategien zur Verfahrensbeendigung	528
4.12	Spezifische Risiken des steuerlichen oder rechtlichen Beraters im Mandat	529
4.13	Ausblick	530
	Literaturverzeichnis	533
	Stichwortverzeichnis	601