





# Steuerstrafrecht

einschl. Steuerordnungswidrigkeiten  
und Verfahrensrecht

Von

Prof. Dr. jur. Jo Lammerding

Prof. Dr. jur. Rüdiger Hackenbroch

8. Auflage

2004

Herausgeber:

Deutsche Steuer-Gewerkschaft

---

**Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek**

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

ISBN 3-8168-1158-2

© 2004 Erich Fleischer Verlag, Achim bei Bremen

Ohne Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus nachzudrucken oder auf fotomechanischem Wege zu vervielfältigen, auch nicht für Unterrichtszwecke. Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen nur mit Genehmigung des Verlages.

Gesamtherstellung: H. M. Hauschild GmbH, Bremen

## Vorwort

Das Steuerstraf- und Bußgeldrecht der Abgabenordnung befasst sich mit der Verfolgung und Ahndung von Zuwiderhandlungen gegen Steuergesetze und ist eng mit dem Steuerrecht verknüpft. Dies zeigt sich vor allem darin, dass die Straf- und Bußgeldtatbestände als Blankettnormen ausgestaltet sind, die durch die Heranziehung steuerrechtlicher Vorschriften inhaltlich ausgefüllt werden müssen. Es handelt sich um ein Grenzgebiet, auf dem sich Steuerrecht mit allgemeinem Straf- und Bußgeldrecht berühren und überschneiden.

Die Kenntnis der Grundzüge und Grundbegriffe dieser eigenartigen Materie ist für jeden unerlässlich, der auf dem Gebiet des Steuerrechts beruflich tätig wird. Es ist fast unausbleiblich, dass jeder Bearbeiter von Steuersachen sich immer wieder auch mit Zuwiderhandlungen gegen Steuergesetze zu befassen und auseinander zu setzen hat. Zweck und Aufgabe dieser Darstellung des Steuerstraf- und Bußgeldrechts ist es, den Steuerrechtler in die Systematik dieses interessanten und wichtigen Rechtsgebiets einzuführen. Bei der Auswahl und Behandlung des Stoffes ist besonderer Wert darauf gelegt worden, nicht nur die Erfordernisse der Finanzverwaltung zu beachten, sondern auch den besonderen Problemen der steuerberatenden Berufe Rechnung zu tragen.

Die Darstellung folgt möglichst dem Schema: vom Allgemeinen zum Besonderen, z. B. allgemeines Steuerstrafrecht, Grunddarstellung der Steuerhinterziehung, Einzelprobleme der Steuerhinterziehung. Der strafrechtlich unkundige Studierende möge sich hiervon leiten und in das Steuerstrafrecht hineinführen lassen. Der etwa mit einem der „Bankenfälle“ befasste Praktiker wird sogleich beim zugehörigen Problembereich (hier besonders: Teilnahme an der Steuerhinterziehung) Hinweise finden können.

Der Umfang des Buches verbietet die eingehende Darstellung vieler Einzelfragen. Für die Praxis, aber auch für die Ausbildung, etwa für Seminare und Wahlpflichtveranstaltungen, sind die Literaturhinweise, insbesondere auf neuere Aufsätze zu aktuellen Einzelproblemen, gedacht.

Die Verfasser haben sich nicht auf die Darstellung der in der Abgabenordnung geregelten Straf- und Bußgeldtatbestände beschränkt. In einem Sonderteil werden zahlreichen Anregungen folgend die für jeden Steuerrechtler wichtigen Straf- und Bußgeldbestimmungen behandelt, die außerhalb der Abgabenordnung normiert sind.

Rechtsprechung, Schrifttum und Verwaltungsanweisungen sind bis Ende März 2004 ausgewertet. Kritik und Anregungen werden stets gerne entgegengenommen.

Im April 2004

Die Verfasser

Es bearbeiteten:

Prof. Dr. Hackenbroch

Teile 1 bis 7

Prof. Dr. Lammerding

Teile 8 und 9

**Rechtsgrundlagen:**

**AO 1977** vom 1. Okt. 2002 (BGBl I S. 3866, 2003 I S. 61, BStBl I S. 1856), zuletzt geändert durch Art. 47 des Gesetzes zur Einordnung des Sozialhilferechts in das Sozialgesetzbuch vom 27. Dez. 2003 (BGBl I S. 3022)

**AStBV** Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) – AStBV (St) – 2004 (BStBl 2003 I S. 655)

**JGG** vom 11. Dez. 1974 (BGBl I S. 3427), zuletzt geändert durch Art. 5 des Gesetzes zur Änderung der Vorschriften über die Straftaten gegen die sexuelle Selbstbestimmung und zur Änderung anderer Vorschriften vom 27. Dez. 2003 (BGBl I S. 3007)

**OWiG** vom 19. Febr. 1987 (BGBl I S. 602), zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 22. Aug. 2002 (BGBl I S. 3387)

**StBerG** vom 4. Nov. 1975 (BGBl I S. 2735, BStBl I S. 1082), zuletzt geändert durch Art. 15 des Steueränderungsgesetzes 2003 vom 15. Dez. 2003 (BGBl I S. 2645, BStBl I S. 710)

**StGB** vom 13. Nov. 1998 (BGBl I S. 3322), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Änderung der Vorschriften über die Straftaten gegen die sexuelle Selbstbestimmung und zur Änderung anderer Vorschriften vom 27. Dez. 2003 (BGBl I S. 3007)

**StPO** vom 7. April 1987 (BGBl I S. 1074, 1319), zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes zur Änderung der Vorschriften über die Straftaten gegen die sexuelle Selbstbestimmung und zur Änderung anderer Vorschriften vom 27. Dez. 2003 (BGBl I S. 3007)

**StraBEG** Strafbefreiungserklärungsgesetz, Art. 1 des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23. Dez. 2003 (BGBl I S. 2928)

# Inhaltsübersicht

	Seite
<b>1 Einführung</b> .....	13
1.1 Stellung des Steuerstrafrechts .....	13
1.2 Geschichtliche Entwicklung .....	13
1.3 Grundzüge der gesetzlichen Regelung .....	14
1.4 Steuerstrafrecht und Verfassungsrecht .....	16
1.4.1 Gesetzlichkeitsprinzip .....	16
1.4.2 Rückwirkungsverbot .....	17
1.4.3 Bestimmtheitsgebot .....	17
1.4.4 Verfassungswidriges Steuerrecht und Steuerstrafrecht .....	18
<b>2 Allgemeines Steuerstrafrecht</b> .....	21
2.1 Einstufung, Geltungsbereich, Handlungsbegriff .....	21
2.1.1 Einstufung der Steuerstraftaten .....	21
2.1.2 Geltungsbereich des Steuerstrafrechts .....	21
2.1.3 Strafrechtliche Handlung .....	23
2.2 Die Straftat .....	24
2.2.1 Tatbestandsverwirklichung .....	24
2.2.1.1 Objektiver Tatbestand: Handlung, Erfolg, Kausalität .....	24
2.2.1.2 Subjektiver Tatbestand: Vorsatz, Abgrenzung von Fahrlässigkeit, Tatbestandsirrtum, sonstige subjektiven Merkmale .....	25
2.2.2 Rechtswidrigkeit – Rechtfertigungsgründe .....	27
2.2.3 Schuld .....	27
2.2.3.1 Schuldfähigkeit .....	27
2.2.3.2 Vorsatzvorwurf (Vorsatzschuld) .....	28
2.2.3.3 Unrechtsbewusstsein, Verbotsirrtum .....	28
2.3 Ablauf der Tat, Versuch und Vollendung .....	28
2.4 Beteiligungsformen .....	29
2.4.1 Täterschaft .....	29
2.4.2 Teilnahme .....	30
2.5 Zusammentreffen mehrerer Gesetzesverletzungen (Konkurrenzen) .....	31
2.6 Strafe – Verwarnung – Absehen von Strafe .....	32
2.6.1 Strafe .....	32
2.6.2 Verwarnung mit Strafvorbehalt .....	32
2.6.3 Absehen von Strafe .....	33
2.6.4 Täter-Opfer-Ausgleich, Schadenswiedergutmachung .....	33
2.7 Verjährung .....	34

<b>3</b>	<b>Steuerhinterziehung (Grunddarstellung)</b>	35
3.1	Allgemeines zu § 370	35
3.1.1	Aufbau der Steuerhinterziehung	35
3.1.2	Betroffene Abgaben	35
3.1.3	Täterkreis	36
3.1.4	Geschütztes Rechtsgut	36
3.2	Steuerhinterziehung durch Steuerverkürzung	37
3.2.1	Tatbestand der Steuerverkürzung	37
3.2.1.1	Handlung	37
3.2.1.2	Erfolg	40
3.2.1.3	Kausalität	41
3.2.1.4	Subjektiver Tatbestand: Vorsatz	42
3.2.2	Rechtswidrigkeit der Steuerverkürzung	43
3.2.3	Schuld	43
3.2.4	Nachholung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung	44
3.3	Steuerhinterziehung durch Steuervorteilserschleichung	44
<b>4</b>	<b>Einzelprobleme der Steuerhinterziehung</b>	49
4.1	Vorbereitung – Versuch – Vollendung – Beendigung der Steuerhinterziehung	49
4.1.1	Vorbereitungshandlung	49
4.1.2	Versuch	49
4.1.3	Vollendung	51
4.1.4	Beendigung	54
4.2	Betrag der Steuerhinterziehung	54
4.2.1	Hinterziehungsbetrag bei der Steuerverkürzung	54
4.2.1.1	Verkürzungsbetrag als Differenz	54
4.2.1.2	Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO	55
4.2.1.3	Kompensationsverbot mit anderen Steuern	58
4.2.1.4	Verkürzungsbetrag bei Schätzung der Steuer	59
4.2.2	Hinterziehungsbetrag bei der Steuervorteilserschleichung	59
4.2.3	Hinterziehungsschaden/Hinterziehungsvorteil	60
4.3	Vorsatz- und Irrtumsprobleme bei der Steuerhinterziehung	61
4.3.1	Tatbestandsirrtum	62
4.3.1.1	Irrtum auf tatsächlichem Gebiet	62
4.3.1.2	Irrtum auf steuerrechtlichem Gebiet	62
4.3.2	Nachweisprobleme zum Vorsatz	65
4.3.3	Verbotsirrtum	66
4.4	Beteiligungsformen bei der Steuerhinterziehung	67
4.4.1	Alleintäterschaft	67
4.4.2	Mittelbare Täterschaft	68
4.4.3	Mittäterschaft	69

4.4.4	Anstiftung	71
4.4.5	Beihilfe	72
4.5	Zusammentreffen mehrerer Gesetzesverletzungen (Konkurrenzen)	73
4.5.1	Die einzelne Gesetzesverletzung	74
4.5.2	Tateinheit (Idealkonkurrenz)	74
4.5.3	Tatmehrheit (Realkonkurrenz)	76
4.5.4	Exkurs: Fortgesetzte Tat (Fortsetzungszusammenhang)	76
4.5.5	Gesetzeskonkurrenz und mitbestrafte Tat	77
4.6	Strafe – strafrechtliche Nebenfolgen	78
4.6.1	Strafe	78
4.6.2	Strafrechtliche Nebenfolgen bei Steuerhinterziehung	79
4.7	Verjährung	80
4.8	Außerstrafrechtliche Folgen nach der AO	81
<b>5</b>	<b>Selbstanzeige nach Steuerhinterziehung</b>	<b>85</b>
5.1	Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Angaben	86
5.1.1	Adressat der Selbstanzeige	86
5.1.2	Form der Selbstanzeige	86
5.1.3	Person des Anzeigenden	87
5.1.4	Inhalt der Selbstanzeige	87
5.1.5	Teil-Selbstanzeige	89
5.1.6	Zeitlicher Umfang der Selbstanzeige	89
5.2	Ausschluss der Selbstanzeige (Sperrwirkung)	90
5.2.1	§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO: Erscheinen eines Amtsträgers	91
5.2.2	§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO: Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens	94
5.2.3	§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO: Entdeckung der Tat	95
5.3	Nachentrichtung der hinterzogenen Steuer	97
5.4	Selbstanzeige bei mehreren Tatbeteiligten	99
5.5	Anzeige zugunsten Dritter in Sonderfällen	100
5.6	Anhang: Steueramnestie	101
5.6.1	Allgemeines	101
5.6.2	Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit – Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG)	102
5.6.2.1	Anwendungsbereich des Gesetzes	102
5.6.2.2	Strafbefreiende Erklärung (Steueranmeldung) und Nachzahlung	102
5.6.2.3	Wirkung der ordnungsgemäßen Befreiungserklärung und Zahlung	105
5.6.2.4	Ausschlussgründe der Strafbefreiung	106
5.6.2.5	Problemereiche	106

<b>6</b>	<b>Sonderformen der Steuerhinterziehung und andere Steuerstraftaten</b>	109
6.1	Nichtverwendung von Steuerzeichen und Steuerstemplern	109
6.2	Besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung	109
6.3	Eingangsabgabenhinterziehung, Bannbruch, Steuerhehlerei	110
6.4	Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Steuerhinterziehung nach § 370 a AO	110
6.4.1	Allgemeines	110
6.4.2	Tatbestand des § 370 a AO	111
6.4.2.1	Steuerhinterziehung	111
6.4.2.2	Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Begehung	111
6.4.2.3	Steuerhinterziehung in großem Ausmaß	112
6.4.3	Minderschwerer Fall nach § 370 a Satz 2 AO	113
<b>7</b>	<b>Steuerordnungswidrigkeiten (steuerliche Bußgelddelikte)</b>	115
7.1	Allgemeines Steuerordnungswidrigkeitsrecht	115
7.1.1	Gemeinsamkeiten von Bußgeldrecht und Strafrecht	115
7.1.2	Unterschiede zum Strafrecht	116
7.1.2.1	Vorsatz und Fahrlässigkeit	116
7.1.2.2	Beteiligung	116
7.1.2.3	Geldbuße gegen den Täter	117
7.1.2.4	Geldbuße gegen juristische Personen und Personenvereinigungen	117
7.2	Leichtfertige Steuerverkürzung (Grunddarstellung)	118
7.2.1	Tatbestand	118
7.2.1.1	Täterkreis	118
7.2.1.2	Objektiver Tatbestand	118
7.2.1.3	Subjektiver Tatbestand: Leichtfertigkeit	119
7.2.2	Rechtswidrigkeit	121
7.2.3	Vorwerfbarkeit (Schuld)	121
7.3	Einzelprobleme der leichtfertigen Steuerverkürzung	121
7.3.1	Vorbereitung – Vollendung	121
7.3.2	Beteiligung	121
7.3.3	Konkurrenzen	122
7.3.3.1	Zusammentreffen mehrerer leichtfertiger Steuerverkürzungen	122
7.3.3.2	Zusammentreffen mit anderen Steuerordnungswidrigkeiten	123
7.3.3.3	Zusammentreffen mit Steuerhinterziehung	123
7.3.4	Geldbuße	124
7.3.5	Verjährung	124
7.3.6	Außerbußgeldrechtliche Folgen nach der AO	124
7.4	Selbstanzeige nach leichtfertiger Steuerverkürzung	125
7.4.1	Selbstanzeigebehandlung	125
7.4.2	Sperrewirkung	126
7.4.3	Nachentrichtung	126
7.4.4	Anzeige zugunsten Dritter	127

7.5	Sonstige Steuerordnungswidrigkeiten . . . . .	127
7.5.1	Steuergefährdung . . . . .	127
7.5.1.1	Ausstellen unrichtiger Belege . . . . .	128
7.5.1.2	Verletzung von Buchungs- und Aufzeichnungspflichten . . . . .	129
7.5.1.3	Verletzung von Mitteilungspflichten . . . . .	131
7.5.1.4	Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit . . . . .	132
7.5.1.5	Verstoß gegen bestimmte Auflagen . . . . .	132
7.5.1.6	Subjektiver Tatbestand . . . . .	132
7.5.1.7	Geldbuße . . . . .	132
7.5.2	Gefährdung der Abzugsteuern . . . . .	133
7.5.2.1	Täterkreis . . . . .	133
7.5.2.2	Tatbestandsverwirklichung . . . . .	133
7.5.2.3	Subjektiver Tatbestand . . . . .	134
7.5.2.4	Geldbuße . . . . .	134
7.5.3	Unzulässiger Erwerb von Steuererstattungs- und Vergütungsansprüchen . . . . .	135
<b>8</b>	<b>Verfahrensrecht . . . . .</b>	<b>137</b>
8.1	Steuerstrafverfahren . . . . .	137
8.1.1	Überblick . . . . .	137
8.1.2	Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren . . . . .	139
8.1.3	Einleitung des Strafverfahrens . . . . .	142
8.1.4	Ermittlungsverfahren der Finanzbehörde . . . . .	148
8.1.4.1	Zuständigkeit zur Ermittlung des Sachverhalts . . . . .	148
8.1.4.2	Zuständigkeit zur selbständigen Durchführung des Ermittlungsverfahrens . . . . .	149
8.1.4.3	Sachliche und örtliche Zuständigkeit . . . . .	151
8.1.4.4	Rechte und Pflichten der Finanzbehörde im selbständigen Ermittlungsverfahren . . . . .	152
8.1.5	Einstellung des Verfahrens . . . . .	157
8.1.6	Antrag auf Erlass eines Strafbefehls . . . . .	159
8.1.7	Stellung der Finanzbehörde im Verfahren der Staatsanwaltschaft . . . . .	162
8.1.7.1	Ermittlungskompetenz der Staatsanwaltschaft bei Steuerstrafsachen . . . . .	162
8.1.7.2	Allgemeine Rechte und Pflichten der Finanzbehörde . . . . .	162
8.1.7.3	Beteiligung der Finanzbehörde . . . . .	163
8.1.8	Gerichtliches Verfahren . . . . .	164
8.1.8.1	Zuständiges Gericht . . . . .	164
8.1.8.2	Mitwirkung der Finanzbehörde im Strafbefehlsverfahren und im selbständigen Verfahren . . . . .	164
8.1.8.3	Beteiligung der Finanzbehörde in sonstigen Fällen . . . . .	164
8.1.8.4	Keine Bindung an Entscheidungen . . . . .	166
8.1.9	Steuer- und Zollfahndung . . . . .	166
8.1.10	Verteidigung . . . . .	167
8.1.10.1	Sonderregelung für Angehörige der steuerberatenden Berufe . . . . .	167
8.1.10.2	Verbot gemeinschaftlicher Verteidigung . . . . .	169
8.1.10.3	Befugnisse des Verteidigers . . . . .	170
8.1.10.4	Zeugnisverweigerungsrecht des Verteidigers . . . . .	172
8.1.10.5	Ausschluss von Verteidigern . . . . .	172
8.1.11	Kosten des Verfahrens . . . . .	174
8.1.12	Begnadigung . . . . .	174

# Inhaltsverzeichnis

---

8.2	Bußgeldverfahren	175
8.2.1	Überblick	175
8.2.2	Zuständigkeit für Verfolgung und Ahndung von Steuerordnungswidrigkeiten	178
8.2.3	Vorverfahren der Finanzbehörde und der Beamten des Außen- und Polizeidienstes	179
8.2.4	Verfahren der Staatsanwaltschaft	182
8.2.5	Bußgeldbescheid	183
8.2.6	Einspruch und gerichtliches Verfahren	184
8.2.7	Gnadensachen	186
<b>9</b>	<b>Sonderteil</b>	<b>187</b>
9.1	Steuerzeichenfälschung	187
9.2	Begünstigung bei Steuerstraftaten	187
9.3	Verletzung des Steuergeheimnisses	190
9.3.1	Allgemeines und Abgrenzung	190
9.3.2	Täterkreis	191
9.3.3	Tathandlungen	192
9.3.4	Rechtswidrigkeit – Rechtfertigungsgründe	194
9.3.5	Subjektiver Tatbestand	196
9.3.6	Strafantrag und Strafen	197
9.4	Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen	197
9.5	Ordnungswidrigkeiten nach dem Steuerberatungsgesetz	200
9.5.1	Unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen	201
9.5.2	Unbefugte Berufsbezeichnungen	205
9.5.3	Pflichtverletzungen der Lohnsteuerhilfevereine und unzulässige Tätigkeit	206
9.6	Subventionsbetrug	206
9.6.1	Vorbemerkung und Abgrenzung	206
9.6.2	Sachlicher Anwendungsbereich	207
9.6.3	Tathandlungen	210
9.6.4	Subjektiver Tatbestand und Strafrahmen	213
9.6.5	Täterkreis	214
9.6.6	Rücktritt	214
9.6.7	Anzeigespflicht	215
	<b>Abkürzungen</b>	<b>217</b>
	<b>Paragraphenschlüssel</b>	<b>219</b>
	<b>Stichwortverzeichnis</b>	<b>225</b>