

Steuerstrafrecht Kommentar • Fortsetzungsbezug

Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht Kommentar zu den §§ 369-412 AO 1977

von

RAin Dr. Brigitte Hilgers-Klautzsch, RA Dr. Marko Matthes, Professor Dr. Günter Kohlmann, RA Dr. Jörg Schauf,
Professor Dr. LL. M Andreas Ransiek

Grundwerk mit 51. Ergänzungslieferung

Dr. Otto Schmidt Köln

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 504 25950 1

Leseprobe zu



Kohlmann

**Steuerstrafrecht Kommentar (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für
mindestens 2 Jahre)**

Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht. Kommentar zu den §§ 369-412 AO

2 Bände,

ISBN 978-3-504-25950-1

II. Verfahren der Finanzbehörde bei Steuerstraftaten

§ 399

Rechte und Pflichten der Finanzbehörde

(1) Führt die Finanzbehörde das Ermittlungsverfahren auf Grund des § 386 Abs. 2 selbständig durch, so nimmt sie die Rechte und Pflichten wahr, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen.

(2) Ist einer Finanzbehörde nach § 387 Abs. 2 die Zuständigkeit für den Bereich mehrerer Finanzbehörden übertragen, so bleiben das Recht und die Pflicht dieser Finanzbehörden unberührt, bei dem Verdacht einer Steuerstraftat den Sachverhalt zu erforschen und alle unaufschiebbaren Anordnungen zu treffen, um die Verdunkelung der Sache zu verhüten. Sie können Beschlagnahmen, Notveräußerungen, Durchsuchungen, Untersuchungen und sonstige Maßnahmen nach den für Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft geltenden Vorschriften der Strafprozessordnung anordnen.

Inhaltsverzeichnis

	Rdnr.
A. Allgemeines	1
I. Entstehungsgeschichte	1
II. Bedeutung und Anwendungsbereich der Vorschrift	2
B. Rechte und Pflichten der Finanzbehörde im selbständigen Ermittlungsverfahren (§ 399 Abs. 1 AO)	4
I. Finanzbehörde iS des § 399 Abs. 1 AO	4
II. Selbständiges Ermittlungsverfahren wegen einer Steuerstraftat	6
III. Rechtsstellung der Finanzbehörde als selbständige Ermittlungsbehörde	10
IV. Geltung allgemeiner Verfahrensprinzipien	13
V. Rechte und Pflichten der Finanzbehörde im Einzelnen	17
1. Staatsanwaltschaftliche Befugnisse	17
2. Einleitung des Ermittlungsverfahrens	22
3. Vernehmung des Beschuldigten	23
4. Vernehmung von Zeugen und Sachverständigen	24
5. Strafprozessuale Zwangsmaßnahmen	25
a) Allgemeines	25

	Rdnr.
b) Durchsuchung und Beschlagnahme	30
aa) Anordnungskompetenz	31
bb) Missachtung der Regelanordnungskompetenz	32
cc) Begründungsanforderungen	33
dd) Geltungsdauer der Durchsuchungsanordnung	34
ee) Durchsuchung bei unbeteiligten Dritten	36
ff) Durchsuchung und Beschlagnahme beim Steuerberater	37
gg) Durchsuchung und Beschlagnahme beim Verteidiger	38
hh) Sichtung von Unterlagen und Datenträgern	39
ii) Weitere Stichwörter	40
c) Dinglicher Arrest	41
aa) Verhältnis von steuerlichem und strafprozessualen Arrest	45.1
bb) Steuerlicher Arrest	49.1
(1) Anordnung des dinglichen Arrests nach AO	49.1
(2) Arrestschuldner	49.2
(3) Arrestanspruch	49.3
(4) Arrestgrund	49.4
(5) Arrestanordnung	49.5
(6) Aufhebung der Arrestanordnung	49.6
(7) Rechtsschutz gegen die Arrestanordnung	49.7
(8) Arrestvollziehung	49.8
d) Einziehung	49.9
e) Vermögensbeschlagnahme gem. § 290 StPO	49.10
f) Grenzüberschreitende Einziehung und Sicherstellung von Vermögenswerten	49.11
aa) Strafprozessualer Arrest	49.11
bb) Steuerlicher Arrest	49.14
g) Untersuchungshaft	50
h) Erzwingungshaft bei Ordnungswidrigkeiten	56
i) Überwachung der Telekommunikation	60
6. Einstweilen frei	60.1
7. Akteneinsicht	61
8. Abschluss des Ermittlungsverfahrens	65
9. Einstellung des Verfahrens aus Opportunitätsgründen	69
10. Tatsächliche Verständigung im Steuer- und Strafverfahren	77
11. Übergang vom Straf- zum Bußgeldverfahren	92
VI. Informationsquellen der Finanzbehörde	93

- Ein Gesellschafter-Geschäftsführer erhält von der Gesellschaft ein unangemessen hohes Geschäftsführer-Gehalt.
- Das Geschäftsführer-Gehalt ist zwar angemessen; zusätzlich werden jedoch hohe umsatzabhängige Tantiemen gezahlt.
- Ein Gesellschafter erhält von der Gesellschaft ein Darlehen zinslos oder zu einem außergewöhnlich geringen Zinssatz.
- Ein Gesellschafter gibt der Gesellschaft ein Darlehen zu einem unüblich hohen Zinssatz.
- Ein Gesellschafter bezieht von der Gesellschaft Waren zu ungewöhnlich niedrigen Preisen.
- Gewährung von fremdvergleichswidrigen Verrechnungspreisen unter verbundenen Unternehmen¹.
- Die Gesellschaft verzichtet auf Rechte, die ihr gegenüber einem Gesellschafter zustehen.
- Ein mitarbeitender Angehöriger eines Gesellschafters bezieht von der Gesellschaft ein unangemessen hohes Gehalt.
- unangemessene oder unübliche Pensionsrückstellungen.
- Zusätzliche Schwarzeinnahmen des Gesellschafters².
- Verstoß gegen das Wettbewerbsverbot³.
- Verstoß gegen die „Geschäftschancenlehre“ des BFH⁴.

3. Steuerliche Rechtsfolgen der vGA

Die steuerlichen Rechtsfolgen der vGA unterscheiden sich auf Ebene der Gesellschafter und der Gesellschaft. Zudem ist zu berücksichtigen, dass bis zum Veranlagungszeitraum 2001 das Anrechnungsverfahren Anwendung fand. Seit dem VZ 2001 wurde dieses vom sog. Halbeinkünfteverfahren abgelöst, das seit dem VZ 2009 als sog. **Teileinkünfteverfahren** Anwendung findet. Zum **Übergangszeitraum** von 18 Jahren für Altfälle, die einen positiven Betrag des EK 02 fortführen (vgl. §§ 36 ff. KStG) s. bereits Rdnr. 1420. Am Institut der vGA als solchem ändert sich durch die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens nichts. Jedoch wirkt sich die Abkehr von den komplizierten Anrechnungsvorschriften

1424

1 Ergänzend sind hier § 1 Abs. 1, 3 Nr. 1–8 AStG und das Schr. des BMF v. 23.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 zu beachten.

2 Dazu näher *Muhler*, wistra 2001, 89 (130).

3 Insoweit hat der BFH mittlerweile anerkannt, dass grds. ein Gesellschafter neben oder anstelle der Gesellschaft auf eigene Rechnung geschäftlich tätig werden kann, vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²¹, § 11 Rdnr. 86 mwN.

4 BGH v. 26.7.2012 – 1 StR 492/11, BFH/NV 2013, 174; v. 6.9.2012 – 1 StR 140/1, nv.

auf die Berechnung der Körperschaftsteuerverkürzung aus: Die unterschiedlichen Steuersätze für einbehaltene Gewinne (30 %) und für ausgeschüttete Gewinne (zuletzt 40 %) wurden ab dem VZ 2001 abgeschafft. Der Steuersatz auf der Ebene der Körperschaft beträgt einheitlich 15 % (§ 23 KStG Abs. 1 nF). Damit entfällt die 2. Stufe der Verkürzungsberechnung.

Die steuerstrafrechtliche Praxis ist damit jedenfalls der Schwierigkeiten der Berechnung der Körperschaftsteuerverkürzung im Zusammenhang mit der Herstellung der Ausschüttungsbelastung enthoben.

a) Gesellschaftsebene

- 1425 Auf der Ebene der Gesellschaft werden die steuerlichen Rechtsfolgen der vGA durch die Zentralnorm des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG geregelt: Die vGA ist dem zu niedrigen Jahresabschluss außerhalb der Steuerbilanz wieder hinzuzurechnen¹. Auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt neben der Körperschaftsteuer iH von derzeit 15 % der Solidaritätszuschlag und die Gewerbesteuer.

Neben dem Bereich der Körperschaftsteuer können vGA'en auf der Ebene der Körperschaft noch für die Gewerbesteuer (Minderung des Gewerbeertrags), die Umsatzsteuer sowie für die Anmeldung der Kapitalertragsteuer von Bedeutung sein.

b) Gesellschafterebene

- 1426 Auf der Ebene des begünstigten Anteilseigners stellt die vGA eine Einnahme aus Kapitalvermögen dar (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), sobald sie diesem oder einer ihm nahestehenden Person zufließen (§ 11 EStG)². Erfolgt die vGA an dem Gesellschafter nahestehende dritte Personen, so hat gleichwohl nur der Gesellschafter Einkünfte iS des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG³. Sofern die Zuwendung somit allein auf dem Näheverhältnis des Empfängers zum Gesellschafter beruht, ist die Zuwendung so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter selbst den Vorteil erhalten und diesen an die nahestehende Person als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung weitergegeben⁴. Nahestehend sind neben den Angehörigen iS des § 15 AO auch Personen, zu denen eine wechselseitige, auf jahrelange geschäftliche Zusammenarbeit zurückgehende Beziehung besteht⁵. Ein Vermögensvorteil iS des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fließt dem Gesellschafter

1 BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; v. 28.1.2004 – I R 21/03, BStBl. II 2005, 841; BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603.

2 BGH v. 2.11.2010 – 1 StR 544/09, NStZ 2011, 294.

3 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 11 Rdnr. 88.

4 BGH v. 24.5.2007 – 5 StR 72/07, DStRE 2008, 169 = NStZ 2008, 412; BFH v. 22.2.2005 – VIII R 24/03, HFR 2005, 753 = GmbHR 2005, 945; Schr. des BMF v. 8.3.1999 – IV C 6 - S 2252 - 8/99, BStBl. I 1999, 514.

5 BGH v. 2.11.2010 – 1 StR 544/09, NStZ 2011, 294.

auch dann zu, wenn die Kapitalgesellschaft an einen Dritten zahlt und damit eine Verpflichtung des Gesellschafters erfüllt¹.

Die Bewertung der vGA erfolgt nach Maßgabe eines Fremdvergleichs² und nicht nach Entnahmegrundsätzen. Wird dem Gesellschafter bspw. eine verbilligte Miete eingeräumt, so ist nicht die Marktmiete, sondern die Kosten zzgl. eines Gewinnaufschlags maßgeblich³. Rspr. und FinVerw. gehen bislang davon aus, dass die Bewertung der vGA auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene getrennt zu erfolgen habe⁴. Der Gesetzgeber will eine abweichende Beurteilung beider Ebenen durch das **materielle Korrespondenzprinzip** und die **Korrekturnorm** des § 32a KStG vermeiden⁵. Nach § 32a Abs. 1 KStG ist die FinVerw. berechtigt, einen Steuerbescheid des Gesellschafters anzupassen, wenn der Steuerbescheid der Körperschaft wegen einer vGA aufgehoben oder geändert wird. 1427

Die steuerlichen Auswirkungen auf der Ebene der Anteilseigner stellen sich wie folgt dar: 1428

- Bei **betrieblich beteiligten natürlichen Personen bzw. Personengesellschaften** kommt ab dem VZ 2009 das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung, wonach nur 60 % der Einkünfte aus den Gewinnausschüttungen – auch den verdeckten – der Einkommenbesteuerung (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 3 Nr. 40 EStG nF) mit dem persönlichen Steuersatz unterliegen⁶.
- Bei **privat beteiligten natürlichen Personen bzw. Personengesellschaften** kommt ab dem VZ 2009 die Abgeltungssteuer (§ 32d EStG) mit dem Steuersatz von 25 % (inklusive Solidaritätszuschlag: 26,375 %) zur Anwendung⁷. Die Einkommensteuer ist durch den bei der Gesellschaft vorgenommenen 25%igen Kapitalertragsteuerabzug abgegolten (§ 43 Abs. 5 EStG) und ein Abzug von Werbungskosten scheidet aus (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG). Ist der Anteilseigner zu mindestens 25 % bzw. bei beruflicher Tätigkeit für diese zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt, kann der Gesellschafter die vGA wahlweise nach dem Teileinkünfteverfahren versteuern (§ 3 Nr. 40, § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG). Das Wahlrecht hat der Anteilseigner allerdings spätestens mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung auszuüben und einen entsprechenden

1 BGH v. 11.11.2003 – 5 StR 277/03, HFR 2004, 579.

2 BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; v. 23.1.2008 – I R 8/06, BStBl. II 2012, 260.

3 BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFH/NV 2005, 793; v. 22.12.2010 – I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019.

4 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 11 Rdnr. 89; BMF v. 19.9.2005 – IV a 4 - S 0350 - 12/05, BStBl. I 2005, 903.

5 Eingeführt durch das JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2007, 2878; Horst, NWB 2009, 2954 und 3022.

6 Bis Ende 2008 galt insoweit das sog. Halbeinkünfteverfahren.

7 Bis Ende 2008 galt insoweit das sog. Halbeinkünfteverfahren.

Antrag zu stellen (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG). Eine nachträgliche Antragstellung kommt nicht in Betracht. Stellt der Anteilseigner den Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, bedeutet dies, dass die vGA, wie auch in Fällen, in denen die Anteile an der ausschüttenden Gesellschaft betrieblich beteiligten natürlichen Personen bzw. Personengesellschaften zuzurechnen sind, nur in Höhe von 60 % steuerpflichtig ist (§ 3 Nr. 40d EStG) bzw. Werbungskosten mit 60 % berücksichtigt werden können (§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG). Ab dem VZ 2007 ist jedoch nach § 32a KStG Voraussetzung, dass die vGA aufgedeckt und bei der Körperschaft hinzugerechnet wurde. War der der vGA zugrunde liegende Vermögenszufluss beim Anteilseigner bereits vorher im Rahmen einer anderen Einkünftsart erfasst, z.B. ein überhöhtes Gehalt als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, so ist dies, da die vGA nach ihrer Aufdeckung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erfasst ist, rückgängig zu machen, da es ansonsten zu einer Doppelbesteuerung kommen würde (Umqualifizierung). Nach § 32a KStG ist bei Aufdeckung und Änderung des Körperschaftsteuerbescheides korrespondierend auch der Einkommensteuerbescheid des begünstigten Anteilseigners entsprechend zu ändern. Sofern bei der ausschüttenden Gesellschaft hinsichtlich des verdeckt ausgeschütteten Betrages das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG) oder dies dem Gesellschafter nach § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG bescheinigt wurde, führt ein ggf. die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigender Betrag der vGA, zu einem nach dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40c EStG) steuerpflichtigen Gewinn iS des § 17 Abs. 4 EStG.

- Im Konzern (**Kapitalgesellschaft als Anteilseigner**) finden die Vorschriften des § 8b KStG Anwendung. Die vGA ist nach § 8b Abs. 1 KStG körperschaftsteuerfrei, hat allerdings 5 % der vGA als pauschal ermittelte nicht abzugsfähige Betriebsausgabe zu versteuern (§ 8b Abs. 5 KStG). Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG ist dann die von der ausschüttenden Gesellschaft einbehaltene Kapitalertragsteuer zu erstatten. Ist der Anteilseigner mit mindestens 15 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt, ist die vGA bei ihr nach § 9 Nr. 2a GewStG von der Gewerbesteuer befreit (sog. Schachtelprivileg), anderenfalls als sog. Streubesitzdividende nach § 8 Nr. 5 GewStG gewerbesteuerpflichtig.

c) Rückblick: Anrechnungsverfahren für Altfälle

1429 **Bis zum Veranlagungszeitraum 2001** galt nach dem Körperschaftsteuerrecht 1977 das sog. **Anrechnungsverfahren**¹. Dadurch sollte eine Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne mit Körperschaftsteuer einerseits und Einkommen-

¹ Dazu näher mit Berechnungsbeispielen *Utech/Meine*, wistra 1989, 241.

- 1432 Da eine vGA zumeist erst bei späteren Außenprüfungen aufgedeckt wird, sind diese Voraussetzungen im Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärung regelmäßig nicht erfüllt. Für diesen Fall sieht § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aF eine Steuerpflicht der Körperschaftsteuergutschrift nicht vor. Wird die Bescheinigung nachträglich erstellt und vorgelegt und, soweit erforderlich, die Körperschaftsteuer bezahlt, ist der Einkommensteuerbescheid nachträglich gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern und die Körperschaftsteuer nachträglich anzurechnen (§ 130 Abs. 1 AO).

4. Strafrechtliche Würdigung der vGA

- 1433 Die vom BFH aufgestellten objektiven Kriterien zur Definition einer vGA werden von der strafrechtlichen Rspr. regelmäßig übernommen. Gleichwohl behält sich die strafrechtliche Rspr. vor, die von der finanzgerichtlichen Rspr. aufgestellten Kriterien abweichend auszufüllen oder eine Entscheidung auf abweichende rechtliche Erwägungen zu gründen¹.

Der Schwerpunkt der relevanten Handlungen liegt in diesem Zusammenhang zumeist in der Umqualifizierung der Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilseigner, indem zB Erlöse nicht erfasst, Aufwendungen vorgetauscht und Kosten der privaten Lebensführung gewinnmindernd als Aufwand der Körperschaft behandelt werden. In der Praxis häufig anzutreffen sind auch Schwarzeinnahmen, die ein Gesellschafter durch Einsatz der GmbH erwirtschaftet hat, aber in deren Steuererklärung verschwiegen werden².

- 1434 Bereits die Bezeichnung „verdeckte“ Gewinnausschüttung könnte den Eindruck erwecken, dass in jeder vGA ein Element des Verheimlichens steckt, das steuerstrafrechtlich relevant ist. Dieser gedankliche Ansatz ist jedoch unzutreffend. Die bei einer vGA vorliegende Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung ist körperschaftsteuerlich bereits deshalb vGA, weil sie in keinem Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht. Das bedeutet aber nicht notwendigerweise, dass mit dieser vGA eine **Tathandlung** iS des § 370 AO vorliegt, erst recht nicht, dass es zu einer – ggf. auch nur versuchten – Steuerverkürzung kommt³.

Die Vornahme einer vGA wird strafrechtlich erst bedeutsam, wenn insoweit gegenüber den FinB unrichtige und unvollständige Angaben gemacht werden

1 Dazu und zur Kritik an diesem Vorgehen *Weidemann*, wistra 2007, 201 (204f.).

2 Vgl. dazu BGH v. 24.1.1990 – 3 StR 329/89, wistra 1990, 193; v. 18.12.1991 – 5 StR 599/91, wistra 1992, 103; v. 22.2.1995 – 5 StR 628/94, wistra 1995, 265; instruktiv mit Beispielen zu diesen Fallkonstellationen *Mubler*, wistra 2001, 89; 2001, 130; zu den Tathandlungen näher auch *Hardtke*, wistra 1997, 17; *Mihm*, S. 112 ff.

3 Vgl. *Wassermeyer*, BB 1989, 1382; betr. Ein-Personen-GmbH s. *Wagner/Herrmann*, BB 1999, 608.

(§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder Angaben dazu pflichtwidrig unterlassen werden (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)¹.

Als **Täter** kommen in erster Linie die gesetzlichen Vertreter der juristischen Person iS des § 34 Abs. 1 Satz 1 AO, denen die Erfüllung der steuerlichen Pflichten auferlegt ist (im Falle der Körperschaftsteuer aus § 49 Abs. 1 KStG iVm. § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG, § 56 Abs. 1 Nr. 2 EStDV und § 49 Abs. 2 Satz 2 KStG), in Betracht sowie die Verfügungsberechtigten iS des § 35 AO². 1435

Die Vornahme der vGA ist tatbestandlich noch irrelevant. Auch im unrichtigen Verbuchen einer vGA liegt noch eine straflose **Vorbereitungshandlung**, mag diese auch den Tatbestand des § 379 AO erfüllen. Erst mit Abgabe der Körperschaft- oder Einkommensteuererklärung beginnt der **Versuch** einer Steuerhinterziehung (s. Rdnr. 690, 701 ff.)³. 1436

Wird der steuerlich erhebliche Sachverhalt einer vGA der FinB gegenüber **offengelegt**, ist bereits der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht erfüllt. Die Gesellschaft kann eine verdeckte (dh.: nicht auf einem Gewinnverteilungsbeschluss der Gesellschafter beruhende) Gewinnausschüttung daher gegenüber der Behörde „offen“ erklären und damit steuerstrafrechtliche Folgen vermeiden. Durch die „offene“ Erklärung wird die vGA jedoch begrifflich nicht zu einer offenen Ausschüttung des Gewinns. Die vGA ist tatbestandsmäßig verwirklicht, sobald bei der Gesellschaft eine Vermögens- und Einkommensminderung eintritt; das wird idR bereits im Laufe des Wirtschaftsjahres der Fall sein. Durch die im Rahmen der Bilanzierung (also beim Jahresabschluss) zu treffende Entscheidung über die bilanzielle Behandlung kann eine vorher verwirklichte vGA nicht rückgängig gemacht werden⁴. 1437

Bei einer solchen **Offenlegung** fehlt es an einer Tathandlung iS des § 370 AO⁵. Eine vGA führt mithin nicht automatisch zu einer Steuerverkürzung⁶. Beide Begriffe sind nicht gegeneinander austauschbar.

In der Praxis wird die Gestaltung jedoch häufig so gelagert sein, dass der Sachverhalt, der der vGA zugrunde liegt, gegenüber der Behörde **nicht oder nur unvollständig dargelegt** wird (durch Nichtangabe der vGA im dafür vorgesehenen Feld der Körperschaftsteuererklärung), sodass die in § 8 Abs. 3 Satz 2 1438

1 BGH v. 4.5.1990 – 3 StR 72/90, wistra 1991, 27.

2 Näher dazu *Mibm*, S. 283 ff.

3 BGH v. 4.5.1990 – 3 StR 72/90, wistra 1991, 27 (29).

4 So auch *Wassermeyer*, BB 1989, 1382.

5 Vgl. BGH v. 4.5.1990 – 3 StR 72/90, wistra 1991, 27; *Jäger* in Klein¹², Rdnr. 53; *Weyand*, INF 1997, 457.

6 *Wassermeyer*, BB 1989, 1382; unklar insoweit *Merkt*, BB 1991, 313.

KStG vorgesehene Korrektur des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens unterbleibt. Ist die unrichtige Angabe Folge einer von Rspr. und Finanzverwaltung abweichenden, verdeckt zugrunde gelegten Rechtsauffassung, ist nach hier vertretener Ansicht bereits der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO nicht erfüllt, während die Rspr. dies erst auf der subjektiven Ebene berücksichtigt (zu dieser allg. Problematik vgl. Rdnr. 237 ff. mwN)¹. Rspr. und Ermittlungsbehörden/FinB haben keine Auslegungshoheit (insb. nicht durch Verwaltungsvorschriften). Vielmehr ist das Steuerrecht im jeweiligen Strafverfahren zutreffend auszulegen.

- 1439 Die Feststellungslast für das Vorliegen einer vGA trägt im Besteuerungsverfahren die Finanzverwaltung, die sich hierzu jedoch des Anscheins- und Indizienbeweises bedienen kann. Dies bewirkt eine erhebliche Minderung des Beweismaßes, da § 162 AO als gesetzlich geregelter Fall der Sachverhaltsfeststellung die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ermöglicht. Im Steuerstrafverfahren sind dagegen die Voraussetzungen der Steuerhinterziehung und die Höhe der hinterzogenen Steuern für die Zwecke der Strafzumessung vollständig nachzuweisen². Die steuerrechtlichen Beweislastregeln, die insbesondere die Finanzverwaltung aufzustellen pflegt, sind im Rahmen des Steuerstrafrechts wegen des hier geltenden In-dubio-pro-reo-Grundsatzes nicht anwendbar³. Dies erkennt auch der BGH grds. an, der aber das Fehlen von Nachweisen, die im Besteuerungsverfahren eine Beweislastumkehr zulasten des Stpfl. zulassen, „im Rahmen der gebotenen Aufklärung indiziell zur Überzeugungsbildung“ heranziehen will⁴ ⁵. Eine Schätzung ist dem Strafverfahren allerdings grds. fremd⁶. Der BGH scheint dagegen eine Schätzung der Höhe der Steuern – unter Berücksichtigung des Grundsatzes in dubio pro reo – zuzulassen⁷. Zutreffend wird dieser Ansatz als logischer Widerspruch und mit dem Strafrecht unvereinbar abgelehnt, es sei denn, man würde mit „Schätzung“ lediglich den Verzicht auf eine gleichsam punktgenaue, auf den einzelnen steuerlichen Berechnungsmerkmalen beruhende Ermittlung der hinterzogenen Steuern meinen⁸.

1 Speziell zur vGA vgl. *Mihm*, S. 115 ff.

2 *Mäscher*, PStR 2011, 92.

3 *Dannecker* in FS Samson, S. 257 (270) mwN, ua. zu *Bülte*, CCZ 2009, 98.

4 BGH v. 22.4.1999 – 5 StR 177/99, NStZ-RR 1999, 280; *Dannecker* in FS Samson, S. 257, 271.

5 ME ist eine Verletzung von Mitwirkungspflichten strafrechtlich irrelevant, wenn es sich um eine bloße Obliegenheitsverletzung handelt. Daher ist es kritisch zu sehen, wenn sich hieraus eine Indizwirkung ergeben soll.

6 *Rüsken* in Klein¹², § 162 Rdnr. 19.

7 BGH v. 24.5.2007 – 5 StR 58/07, HFR 2008, 70.

8 *Rüsken* in Klein¹², § 7 Rdnr. 8.

5. Körperschaftsteuerverkürzung

a) Berechnung

Für die **Berechnung des Verkürzungsschadens** gilt auch nach Abschaffung des Anrechnungsverfahrens im Grundsatz Folgendes¹: Bei einer Körperschaftsteuerhinterziehung durch Verschweigen von Einnahmen hat das Gericht zunächst festzustellen, dass eine vGA vorliegt, und sodann deren Höhe zu ermitteln. Die vGA ist anschließend gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dem von der Gesellschaft erklärten Betriebsergebnis außerhalb der Steuerbilanz hinzuzurechnen und es ist zu prüfen, ob sich in den jeweiligen Jahren ein positives zu versteuerndes Einkommen ergibt. Ergibt sich trotz Hinzurechnung der vGA kein positives Einkommen, aber die Verminderung eines Verlustes, so ist dieser Tatbestand zu behandeln wie die Fälle einer Einkommensteuerverkürzung², wobei sich dann – wie bei der Einkommensteuerverkürzung – die Frage stellt, ob die unrichtige Verlustfeststellung nach § 10d EStG einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil darstellt. (vgl. dazu auch Rdnr. 406, 436, 1450). 1440

Bis einschließlich VZ 2000 folgt daraus: Ergibt sich ein positives zu versteuerndes Einkommen, führt die Hinzurechnung der vGA zu einer tariflichen Körperschaftsteuer (§ 23 KStG). Die bei Aufdeckung und ordnungsgemäßer Erklärung geschuldeten Körperschaftsteuern sind unter Berücksichtigung der Ausschüttungbelastung gem. § 27 Abs. 2 Satz 2 KStG aF der Höhe nach zu ermitteln und darzustellen. Durch die Herstellung der Ausschüttungbelastung von 30 % kann sich je nach vorhandenem vEK bei der Körperschaft die Körperschaftsteuer um den Unterschiedsbetrag zwischen Tarifbelastung und Ausschüttungbelastung mindern oder erhöhen (Rdnr. 1444 ff.)³. 1441

Ab dem VZ 2001 ergibt sich aus dem durch die Hinzurechnung der vGA ermittelten zu versteuernden Einkommen unmittelbar die geschuldete Körperschaftsteuer zu einem definitiven Steuersatz von 25 %, seit dem VZ 2009 wurde dieser Steuersatz auf 15 % herabgesetzt. 1442

Bei der Körperschaftsteuerverkürzung im früheren Anrechnungsverfahren (1977–2000) sind im Einzelnen folgende **Konstellationen** denkbar⁴: 1443

1 Vgl. dazu *Muhler*, wistra 2001, 89 (92).

2 *Hartke* in Flore/Tsambikakis, § 8 KStG Rdnr. 25; *Weidemann*, wistra 2007, 201 (206).

3 Vgl. BGH v. 18.12.1991 – 5 StR 599/91, wistra 1992, 103 (104); v. 4.5.1990 – 3 StR 72/90, wistra 1991, 27.

4 Vgl. *Schillhorn*, S. 20 ff. (60 ff.); *Rolletschke*, Die Steuerhinterziehung, Rdnr. 168 ff.

- 1444 Erklärt der Stpfl. oder sein Vertreter den **Gewinn zu niedrig** oder **gibt er keine Körperschaftsteuererklärung ab**, dann handelt er tatbestandsmäßig iS des § 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO. Ob dadurch ein Taterfolg der Steuerverkürzung bewirkt wird, hängt davon ab, ob eine niedrigere Steuer als die geschuldete festgesetzt wird (§§ 7, 8 KStG). Das bestimmt sich nach der Art der Einkünfte. Wenn Gewinne verschwiegen werden, die dem EK 0 zuzuordnen sind, scheidet eine Steuerverkürzung aus, denn diese Vermögensmehrungen sind nicht steuerpflichtig (§ 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 KStG aF). Sind die Gewinne dagegen dem EK 30 oder EK 40 zuzuordnen, liegt dann eine Steuerverkürzung in Höhe der Tarifbelastung vor, wenn ein zu versteuerndes Einkommen iS des § 7 Abs. 2 KStG besteht.
- 1445 Der Stpfl. macht auch dann unrichtige Angaben iS von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, wenn die **Einkünfte** zwar **zutreffend** angegeben, die an einen Gesellschafter erfolgte **vGA** aber **verschwiegen** wird. Auch hier hängt der Umfang der Steuerverkürzung von der Kategorie des vEK ab.
- Eine Verkürzung der Ausschüttungsbelastung ist nur möglich, wenn die Gesellschaft dem FA eine Ausschüttung von Einkommensteilen iS des EK 02 bzw. EK 03 verschwiegen hat. Für diese nicht tarifbelasteten Einkommensteile ist bei ihrer Ausschüttung die Ausschüttungsbelastung herzustellen (§ 27 Abs. 1 KStG aF). Die Steuerverkürzung des VZ, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die vGA erfolgt ist (§ 27 Abs. 3 Satz 2 KStG aF), beläuft sich insoweit auf $\frac{3}{5}$ der ausgeschütteten Bardividende.
- Wäre die Ausschüttung mit dem EK 40 oder EK 30 zu verrechnen, kann keine Steuerverkürzung eintreten. Da die Einkommensteile des EK 40 mit 40 % Körperschaftsteuer belastet sind (§ 23 Abs. 1 KStG aF), führt die Ausschüttung bei Herstellung der 30%igen Ausschüttungsbelastung (§ 27 Abs. 1 KStG aF) sogar zu einer Erstattung von 10 %. Bei einer Verrechnung mit EK 30 sind die Einkommensteile bereits mit der Ausschüttungsbelastung belegt. Auch mit dem EK 01 und EK 02 zu verrechnende Ausschüttungen können nicht zu einer Steuerverkürzung führen, da insoweit gar keine Ausschüttungsbelastung herzustellen ist (§ 40 Nr. 1 und 2 KStG aF).
- 1446 Im kombinierten Fall, in dem der Stpfl. **weder entstandene Gewinne noch deren Ausschüttung erklärt**, ist eine tatbestandsrelevante Handlung zweifels- ohne gegeben. Im Hinblick auf § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG aF ist jedoch danach zu differenzieren, wann die Ausschüttung vorgenommen wurde¹.
- 1447 Erfolgt die **Ausschüttung** in **einem späteren VZ**, kommt es bei den dem EK 01 oder EK 04 zuzuordnenden Einkommensteilen zu keiner Steuerverkürzung².

1 Vgl. *Schillbom*, S. 154 ff.

2 Vgl. auch *Hardtke*, wistra 1997, 17 (18).

Auf ein Vorlageersuchen des BFH¹ hin hat das BVerfG mit Urteil v. 7.11.2006² 1507 entschieden, dass die Erhebung der **Erbschaftsteuer** mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG verstoße, weil sie an Steuerwerte anknüpfe, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) den Anforderungen nicht genüge. Das Gericht hat also eine einheitliche Bemessungsgrundlage für alle Arten von Vermögen gefordert. Gleichzeitig hat das BVerfG dem Gesetzgeber aufgegeben, unter Fortgeltung des bisherigen Rechts, bis zum 31.12.2008 eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen.

Für bis zum 31.12.2008 entstandene Erbschaftsteuern stellt sich wie bei der Vermögensteuer (s. Rdnr. 1484 ff.) die Frage, ob eine Hinterziehung von Erbschaftsteuer noch den Tatbestand des § 370 AO erfüllen kann. Angesichts der Entscheidung des BGH zur Vermögensteuer³ ist davon auszugehen, dass die Rspr. auch insoweit zu der Auffassung gelangen würde, dass aufgrund der Anordnung der Weitergeltung bis zum Stichtag 31.12.2008 als Ausfüllungsnorm im Rahmen der Blankettvorschrift des § 370 AO heranzuziehen ist⁴.

Mit Beschluss v. 27.9.2012⁵ hat der BFH dem BVerfG erneut Vorschriften des ErbStG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit vorgelegt. Der BFH hält § 19 Abs. 1 iVm. §§ 13a und 13b ErbStG in der im Jahr 2009 geltenden Fassung wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) für verfassungswidrig, weil die in §§ 13a und 13b ErbStG vorgesehenen Steuervergünstigungen nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt seien und einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang aufweisen.

XII. Einstweilen frei

Einstweilen frei.

1508–1510

XIII. Einstweilen frei

Einstweilen frei.

1511–1514

[Anschluss S. 623]

1 BFH v. 22.5.2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598.

2 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192.

3 BGH v. 7.11.2001 – 5 StR 395/01, wistra 2002, 64.

4 So auch *Kindschofer/Wegner*, PStR 2007, 45 (46).

5 BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899; Az. des BVerfG: 1 BvL 21/12.

- M wäre ebenfalls wegen Absatzhilfe zu bestrafen, wenn Z den Besitz an den Zigaretten mit Einverständnis des Vortäters erlangt hätte, also eine Hehlerei in Form des „Sich-Verschaffens“ begangen hätte. Eine Beihilfe zur Hehlerei kommt aus folgenden Gründen nicht in Betracht: Zum „Sich-Verschaffens“ hat M keine Beihilfe geleistet, denn seine Unterstützung setzte erst danach ein. Eine Beihilfe zum Absatz kommt ebenfalls nicht in Betracht, denn die anschließenden Verkaufsbemühungen des Z stellen keine Hehlerei in Form des Absatzes dar, da er die Zigaretten nicht im Interesse des Vortäters, sondern im eigenen Interesse veräußern wollte (die Tathandlungen des Sich-Verschaffens und des Absetzens schließen sich gegenseitig aus, s. Rdnr. 57, 120).
- Hat Z die Zigaretten jedoch im Interesse des Vortäters erlangt, sind seine Bemühungen um die Veräußerung als Hehlerei in Form des Absetzens bzw. der Absatzhilfe zu bewerten, mit der Folge, dass eine Bestrafung des M nur wegen Beihilfe zu dieser Hehlerei in Betracht kommt.

Dieses Ergebnis, das zwar der hM in Rspr. und Schrifttum entspricht, unterliegt jedoch auch gewissen Bedenken. Obwohl der Tatbeitrag des M in den drei Varianten stets derselbe ist, kann nur in der letzten Fallvariante das Milderungsprivileg des Gehilfen (§ 27 Abs. 2 Satz 2 StGB) und die Straflosigkeit einer nur versuchten Beihilfe zugunsten des M berücksichtigt werden.

5. Absatzerfolg

Umstritten ist, ob die Tatmodalitäten des Absetzens und der Absatzhilfe das Gelingen des Absatzes, dh. einen **Absatzerfolg**, voraussetzen. Bedeutsam ist dies für die Abgrenzung Versuch/Vollendung (s. Rdnr. 101 f.), Täterschaft/Teilnahme (s. Rdnr. 99 ff.) und damit auch für das Strafmaß (s. Rdnr. 107 f.). 64

Nach bisheriger st.Rspr. des BGH zu § 259 StGB und zu § 374 AO reichte zur Tatvollendung sowohl beim Absetzen als auch bei der Absatzhilfe **jede auf den Absatz gerichtete Tätigkeit** aus¹. 64.1

1 Zur Rspr.-Entwicklung bei § 259 StGB s. BGH v. 15.5.2013 – 3 StR 69/13 – Rdnr. 6, wistra 2013, 427; v. 4.11.1976 – 4 StR 255/76, BGHSt. 27, 45 (49), unter Bezugnahme auf BGH v. 16.6.1976 – 3 StR 62/76, BGHSt. 26, 358 ff. = NJW 1976, 1900 f. und unter ausdrücklicher Aufgabe der noch in BGH v. 6.5.1976 – 4 StR 344/75, NJW 1976, 1698 f., vertretenen Auffassung; v. 7.8.1979 – 1 StR 176/79, NJW 1979, 2621 f.; v. 21.6.1990 – 1 StR 171/90, NStZ 1990, 539; für die **Steuerhehlerei** BGH v. 15.4.1980 – 5 StR 135/80, BGHSt. 29, 239 (241 ff.); v. 16.12.1988 – 3 StR 509/88, wistra 1989, 182 f.; v. 1.2.2007 – 5 StR 372/06, NJW 2007, 1294 = BFH/NV 2007 Beil. 3, 301 = ZfZ 2007, 187; v. 7.11.2007 – 5 StR 371/07, NStZ 2008, 409, s. Beispiel in Rdnr. 102; v. 5.5.2009 – 1 StR 737/08, StraFo 2009, 345.

Beispiel¹

Durch das Einbinden, Bezahlen und Überwachen des Spediteurs hatte der Angeklagte als Bandenchef täterschaftliche Absatzhilfe zu den Absatzbemühungen der Hinterleute bei einem Zigaretenschmuggel ausgehend von der Ukraine nach England geleistet. Dass die Zigaretten vor Übergabe an den Abnehmer in England sichergestellt wurden, stand der Vollendung der Hehlereitaten nicht entgegen, denn die Tatvarianten des Absetzens und der Absatzhilfe setzen – so der BGH – einen Absatzerfolg nicht voraus.

Einschränkend wurde verlangt, dass das Bemühen um Absatz geeignet sein müsse, die rechtswidrige Vermögenssituation aufrechtzuerhalten oder zu vertiefen, was bei einer Lieferung an einen verdeckten Ermittler bzw. an eine Vertrauensperson der Polizei nicht der Fall sei².

- 64.2 Diese Ansicht der Rspr. wurde überwiegend – so auch hier noch die Vorkomm. in Rdnr. 59 – wegen der gleichlautenden Formulierungen der Tathandlungen in § 259 StGB und § 374 AO von der steuerstrafrechtlichen Lit. übernommen³. Zur Begründung wird auf Sinn und Zweck der Steuerhhehlerei verwiesen (s. Rdnr. 9 ff.). Die Erschwerung des Steueranspruchs könne nicht davon abhängen, ob die Absatzbemühungen von Erfolg gekrönt seien.
- 65 Dagegen ist nach anderer Ansicht das Absetzen erst vollendet, wenn die Sache in die Hand des neuen Besitzers gelangt ist⁴. Für die Steuerhhehlerei wird dies vor allem aus der Rechtshistorie hergeleitet⁵. Während die Merkmale des „Absetzens“ und der „Absatzhilfe“ beim heutigen § 259 StGB an die Stelle des früheren „Mitwirkens zum Absatz“ getreten seien, sollte in § 403 RAO unter ausdrücklicher Einschränkung um die Mitwirkung am Absatz nur der „Absatz“ sanktioniert werden. § 398 Abs. 1 RAO (1975) und damit auch § 374 Abs. 1 AO schlossen unmittelbar daran an, obwohl der damalige Gesetzgeber den § 398 RAO an den § 259 StGB aF angleichen wollte, der seinerseits die Mitwirkung am Absatz aufgenommen hatte⁶.

1 BGH v. 1.2.2007 – 5 StR 372/06, NJW 2007, 1294.

2 BGH v. 17.6.1997 – 1 StR 119/97, BGHSt. 43, 110; v. 19.4.2000 – 5 StR 80/00, NStZ-RR 2000, 266.

3 Jäger in FGJ⁷, Rdnr. 21a; Schuster/Schultehinrichs in Flore/Tsambikakis, Rdnr. 26; Kemper in Rolletschke/Kemper, Rdnr. 33; Nikolaus in Schwarz, Rdnr. 24, 27; Tully in Graf/Jäger/Wittig, Rdnr. 18.

4 Zu § 259 StGB Walter in LK¹², § 259 StGB Rdnr. 55; Hecker in Schönke/Schröder²⁹, § 259 StGB Rdnr. 29; zu § 374 AO vgl. Wegner in MünchKomm.-StGB, § 374 AO Rdnr. 35.

5 S. dazu eing. Beckemper in HHSp., Rdnr. 1 ff.

6 Vgl. Wegner in MünchKomm.-StGB, § 374 AO Rdnr. 35 mwN; Beckemper in HHSp., Rdnr. 52.

Inzwischen hat jedoch der **BGH** bzgl. der Tatvariante des **Absetzens in § 259 StGB** seine bisherige Rspr. aufgegeben, ausgelöst durch den Anfragebeschluss des **3. Strafsenats v. 14.5.2013** bei den anderen Senaten¹. Mit Blick auf den Gesetzeswortlaut und die Deliktsnatur der Hehlerei als Erfolgsdelikt sei ein Absatzerfolg erforderlich. Auch beim „Ankaufen“ müsse der Übergang der Verfügungsmacht verlangt werden.

Auch der für Steuerdelikte ausschließlich zuständige **1. Strafsenat**² hat sich dem im Grundsatz für das Merkmal des „Absetzens“ bei § 259 StGB angeschlossen, aber offengelassen, ob das für das Tatbestandsmerkmal „absetzen hilft“ in § 259 Abs. 1 StGB ebenfalls zu gelten hätte. Klarstellend hat er aber darauf hingewiesen, dass die geänderte Rechtsansicht zum Merkmal „absetzt“ **nicht** die Rspr. des Senats zu diesem Merkmal bei der Steuerhehlerei in § 374 AO betrifft.

Hierzu der 1. Strafsenat im Beschluss v. 21.8.2013:

„Tenor

Der Senat tritt der Rechtsansicht des anfragenden 3. Strafsenats bei, dass es für die Verurteilung wegen vollendeter Hehlerei (§ 259 Abs. 1 StGB) durch Absetzen der Feststellung eines Absatzerfolges bedarf. Entgegenstehende eigene Rechtsprechung gibt der Senat auf.

Gründe

[1] Der Senat stimmt im Grundsatz der Auffassung des anfragenden 3. Strafsenats zu, dass eine auf die Vornahme dieser Tathandlung gestützte Verurteilung wegen vollendeter Hehlerei die Feststellung eines Absatzerfolges voraussetzt. Dabei bedurfte es im Hinblick auf die Fragestellung keiner näheren Vertiefung, welche Anforderungen an einen solchen Absatzerfolg zu stellen sein werden (vgl. dazu etwa T. Walter in LK-StGB, 12. Aufl., § 259 Rn. 51 ff.).

[2] Da der Anfragebeschluss des 3. Strafsenats lediglich das Merkmal ‚absetzt‘ betrifft, braucht sich der Senat auch nicht dazu zu verhalten, ob das Erfordernis eines – wie auch immer gearteten Absatzerfolges – für das Tatbestandsmerkmal ‚absetzen hilft‘ in § 259 Abs. 1 StGB ebenfalls zu gelten hätte. Der Senat weist im Hinblick auf den Gegenstand der Anfrage zudem klarstellend darauf hin, dass die Aufgabe früherer eigener, der Rechtsansicht des anfragenden 3. Strafsenats entgegenstehender Rechtsprechung lediglich zu dem Merkmal ‚absetzt‘ in § 259 Abs. 1 StGB ergangene Entscheidungen nicht aber – wie die Bezugnahme im Anfragebeschluss auf die Senatsentscheidung vom 15. April 1980 (5 StR 135/80) nahelegen könnte – Rechtsprechung des Senats zu dem Merkmal ‚absetzt‘ in § 374 Abs. 1 AO (Steuerhehlerei) betrifft.“

Es bleibt daher abzuwarten, ob der allein für Steuerstrafsachen zuständige 1. Strafsenat seine Ansicht für den Tatbestand des § 374 AO auch revidieren wird. Abweichende Entscheidungen anderer Senate zu gleichen Sachverhalten würden nicht zu einem Verfahren nach § 132 GVG führen³.

1 BGH v. 14.5.2013 – 3 StR 69/13, wistra 2013, 427.

2 BGH v. 21.8.2013 – 1 ARs 6/13, BFH/NV 2013, 2046 = wistra 2013, 428.

3 BGH v. 9.12.2012 – 1 StR 438/11, Rz. 14, BGHSt. 57, 151 = NStZ 2012, 332; vgl. auch *Meyer-Goßner* in *Meyer-Goßner*⁵⁷, § 132 GVG Rdnr. 14.

Nach Ansicht des Bundesrichters *Jäger* sind jedenfalls Umstände, die eine unterschiedliche Auslegung des Begriffs des Absatzerfolges bei der Sach- und Steuerhehlerei (§ 259 StGB einerseits, § 374 AO andererseits) rechtfertigen könnten, angesichts des gleichen Wortlauts nicht ersichtlich¹. Andererseits hält der 1. Strafsenat in vorstehendem Beschluss v. 21.8.2013 weiter daran fest, dass bei der Steuerhehlerei in Form der Absatzhilfe ein Absatzerfolg entbehrlich sei.

- 67 Die überzeugenderen Gründe sprechen aber für die Gegenansicht und die vom 3. Strafsenat im Anfragebeschluss zu § 259 StGB vertretene Ansicht (s. Rdnr. 66). Danach ist auch bei der Steuerhehlerei in beiden Alternativen des Absetzens und der Absatzhilfe ein Absatzerfolg vorauszusetzen. Bedenkt man, dass die Absatzhilfe eine zur selbstständigen Tat aufgewertete Beihilfe zum (für den Vortäter straflosen) Absatz zu verstehen ist², ist konsequenterweise für eine Tatvollendung in gleicher Weise wie beim Absetzen ein Absatzerfolg zu verlangen. Ansonsten verschwimmen die Grenzen zwischen Vollendung und Versuch. Bei der Absatzhilfe ist bei einer derart weiten Interpretation ein Versuch gem. § 374 Abs. 3 AO kaum noch denkbar (s. Rdnr. 101 f.). Die Rücktrittsmöglichkeiten des Täters würden zudem in unvertretbarer Weise eingeengt³. Auch beim Strafraumen ergeben sich Ungereimtheiten. Wenn schon dem Absatzhelfer im Vergleich zum Gehilfen des Ankäufers die zwingende Strafraumverschiebung des § 27 Abs. 2 Satz 2 StGB nicht zugute kommt, würde ihm zusätzlich noch die Möglichkeit einer Strafmilderung beim Versuch nach § 23 Abs. 2 StGB genommen.
- 68 Zur **Abgeschlossenheit der Vortat** beim Absetzen und der Absatzhilfe s. Rdnr. 26 ff.
- 69 Zur Abgrenzung von straflosen **Vorbereitungshandlungen** und Unterstützung von Absatzbemühungen s. Rdnr. 59, 61, 100 f.

C. Besondere Sachlagen

I. Verhältnis der Steuerhehlerei zur Täterschaft und Teilnahme an der Vortat

- 70 Bei der Sachhehlerei ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 259 StGB, dass **Täter** oder **Mittäter der Vortat nicht der Hehler** sein kann. Danach muss es sich um eine Sache handeln, die ein *anderer* gestohlen oder sonst durch eine

¹ Wenngleich widersprüchlich *Jäger* in Klein¹², Rdnr. 29, s. aber Rdnr. 33: verneinend beim Merkmal der Absatzhilfe.

² Vgl. *Walter* in LK¹², § 259 StGB Rdnr. 58; *Nikolaus* in Schwarz, Rdnr. 26; das konzidiert auch *Jäger* in Klein¹², Rdnr. 33.

³ So wohl auch – wenngleich missverständlich – *Beckemper* in HHSp., Rdnr. 53.

	Rdnr.
C. Rechte und Pflichten der Finanzbehörden bei Zuständigkeitskonzentration nach § 387 Abs. 2 AO (§ 399 Abs. 2 AO)	109
I. Gegenstand und Zweck der Regelung	109
II. Polizeiliche Befugnisse	110
D. Rechtsschutz im Ermittlungsverfahren	113
I. Beschuldigter	113
1. Tabellarischer Überblick	114
2. Entschädigung	120
II. Strafsachenstelle	121
E. Handlungsempfehlungen bei Durchsuchungen und Beschlagnahmen (mit Checklisten)	122
I. Allgemeines	122
II. Durchsuchung beim Beschuligten (§ 102 StPO)	130
1. Verhalten	131
2. Prüfung der – grundlegenden – formalen Voraussetzungen	132
3. Hinzuziehung eines Beraters	133
4. Grund und Ziel der Durchsuchung	134
5. Verhalten während der Durchsuchung	135
6. Kontrollierte Kooperation mit den Ermittlungsbehörden	136
7. Abschluss der Durchsuchung	137
III. Durchsuchung beim Unbeteiligten (§ 103 StPO)	138
IV. Durchsuchung beim steuerlichen Berater	139
1. Formale Voraussetzungen der Durchsuchung	140
2. Verhalten während der Durchsuchung	141
F. Zwischenstaatliche Amts- und Rechtshilfe	
I. Amtshilfe	160
1. Allgemeines	160
2. Rechtsgrundlagen für den Auskunftsverkehr	175
a) Informationseinholung durch deutsche FinB	176
b) Informationsgewährung gegenüber ausländischen FinB	178
3. Arten des Auskunftsverkehrs	183
a) Einzelauskunftsersuchen	185
b) Spontanauskünfte	189
c) Automatische Auskünfte	194
d) Gruppenanfragen	196
4. Voraussetzungen des Auskunftsverkehrs	204
a) Erforderlichkeit eines Informationsaustausches	204
b) Prüfungsmaßstab bei der Erheblichkeitsprüfung	213
c) Grundsatz der Subsidiarität	217
5. Grenzen des Auskunftsverkehrs	221

	Rdnr.
6. Verfahren der zwischenstaatlichen Amtshilfe	229
a) Zuständigkeiten	229
b) Anhörungsrechte	233
7. Rechtsschutz im Auskunftsverkehr	236
II. Rechtshilfe	250
1. Allgemeines	250
2. Begrifflichkeiten	253
3. Grundprinzipien der Rechtshilfe	254
4. Rechtsgrundlagen	260
5. Beweisrechtshilfe	267
a) Schwedische Initiative	268
aa) Einführung	268
bb) Eingehende Ersuchen	277
cc) Inhaltliche Anforderungen	278
dd) Fristen	281
ee) Zurückhaltung von Informationen oder Erkenntnissen	283
ff) Verwendung von Daten	287
gg) Spontanauskünfte	289
hh) Ausgehende Ersuchen	290
ii) Länderspezifische Besonderheiten	291
jj) Problemfelder	295
kk) Rechtsschutz	300
b) Europäische Ermittlungsanordnung	301
aa) Verfahren	305
bb) Verhältnismäßigkeit	317
cc) Ablehnungsgründe	323
dd) Übermittlung der Beweismittel	325
ee) Rechtsmittel	326
6. Grenzüberschreitende Ermittlungsmaßnahmen/Rechtshilfe im engeren Sinne	329
a) Zustellungen	329
b) Ersuchen um Vernehmung von Beschuldigten, Zeugen und Sachverständigen	332
c) Anwesenheit deutscher Beamter im Ausland	340
d) Ersuchen um Durchsuchung/Beschlagnahme/Herausgabe	343
e) Grenzüberschreitende Kontenabfragen/Informationen über Bank- und sonstige Finanzgeschäfte	344
f) Überwachung des Fernmeldeverkehrs	348
aa) Überwachung des Fernmeldeverkehrs mittels EEA	352
bb) Ausgehende Ersuchen im Übrigen	356
7. Auslieferung in Steuerstrafsachen	360
a) Allgemeines	360
b) Auslieferung bei europäischem Haftbefehl	369
8. Landesspezifische Besonderheiten	376

	Rdnr.
a) Schweiz	376
aa) Rechtsquellen	376
bb) Auslieferung	385
b) Liechtenstein	387
aa) Rechtsquellen	387
bb) Rechtshilfe in Steuerstrafsachen	389
c) Luxemburg	390
d) USA	391

Schrifttum

S. zunächst die Schrifttumshinweise im Schrifttumsverzeichnis Bd. I und zu §§ 385, 386, 393 und 397 jeweils vor Rdnr. 1 und vor den einzelnen Schwerpunkten.

Berchner, Die Neufassung der AStBV (St) aufgrund des neuen Selbstanzeigenrechts, NZWiSt 2012, 171; *Bilsdorfer*, Zur Beantragung eines Strafbefehls durch Beamte der Finanzverwaltung oder der Zollverwaltung, speziell zu deren Qualifikation, wistra 1996, 226; *Bilsdorfer*, Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren – Steuer – 2004, NWB 2004 Fach 13, 1045; *Durst*, Beratungsempfehlungen zum Verhalten bei Einleitung eines Steuerstrafverfahrens, KÖSDI 2012, Nr 5, 17908; *Gotzens*, Grenzüberschreitung im Steuerfahndungsverfahren, FS Streck 2011, S. 519; *Klos*, Gerichts- und Behördenakten als Informationsquelle für die Finanzbehörden, DStZ 1996, 32; *Klos/Weyand*, Probleme der Ermittlungszuständigkeit und Beteiligungsrechte im Steuerstrafverfahren, DStZ 1988, 615; *Klos/Weyand*, Praktische Probleme des Einsatzes von Außenprüfern zu steuerstrafrechtlichen Ermittlungen, StBp. 1989, 157; *Kobor*, Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht – Mitwirkungspflichten und Informationshilfe im Lichte des verfassungsdirigierten Leitbildes des Untersuchungsgrundsatzes, 2009; *Matthes*, Rasterfahndung im Steuerstrafverfahren, Diss. Hannover 2006; *Matthes*, Zwischen Durchsuchung und Rasterfahndung – Verdachtsbegründung und Ermittlungsmöglichkeiten der Steuerfahndung, wistra 2008, 10; *Müller*, Die Stufen des Tatverdachts bei der Hinterziehungstat und deren Konsequenzen, AO-StB 2011, 276; *Rüping*, Ermittlungen der Steuerfahndung und ihre Schranken, DStR 2002, 2020; *Schaumburg/Schaumburg*, Grenzüberschreitende Sachaufklärung, Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten, in FS Streck, 2011, S. 369; *Schneider*, Zur Anzeigepflicht nichtsteuerlicher Straftaten durch Finanzbeamte als Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft, wistra 2004, 1; *Teske*, Die Abgrenzung der Zuständigkeit und der Beweisverfahren im Besteuerungsverfahren und im Steuerstrafverfahren unter Berücksichtigung des § 393 AO de lege lata und de lege ferenda, Diss. Köln 1988; *Teske*, Das Verhältnis von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren unter besonderer Berücksichtigung des Zwangsmittelverbotes (§ 393 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO), wistra 1988, 207; *Tsambikakis*, Der Haftbefehl im Steuerstrafverfahren, PStR 2013, 159; *Weßlau*, Vorfeldermittlungen – Probleme der Legalisierung „vorbeugender Verbrechensbekämpfung“ aus strafprozessrechtlicher Sicht, 1989; *Weyand*, Legalitätsprinzip und Praxis des Steuerstrafverfahrens, DStZ 1990, 166; *Wollweber*, Nochmals – Das Strafverfahrensänderungsgesetz 1999, NJW 2000, 3623. – Weiteres Schrifttum s. vor Rdnr. 25, 30, 41, 52, 61, 77, 93, 116, 126.

III. Rechtsfolge

Ob die Geldbuße verhängt wird, steht im **Ermessen** („*kann*“) der zuständigen Behörde, dh. im Bußgeldverfahren der FinB = BuStra oder im Strafverfahren des Gerichts (s. Rdnr. 55). 76

Die Sanktionsmöglichkeiten gegen juristische Personen und Personenvereinigungen sind infolge der jüngsten Änderungen der § 30 und § 130 OWiG durch die 8. GWB-Novelle¹ erheblich verschärft worden. 77

Seit dem 30.6.2013 hat sich das **Höchstmaß der Verbandsgeldbuße** gegenüber der vorherigen Fassung **verzehnfacht**. Bei vorsätzlichen (zB Steuer-)Straftaten als Vortaten beträgt die Geldbuße nun bis zu **10 Mio. Euro** (§ 30 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 nF) und bei fahrlässigen Straftaten bis zu **5 Mio. Euro** (§ 30 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 nF). 77.1

Nach § 30 Abs. 2 Satz 2 OWiG bestimmt sich im Fall einer **Ordnungswidrigkeit** als Anknüpfungstat das Höchstmaß der Verbandsgeldbuße nach dem für die Ordnungswidrigkeit angedrohten Höchstmaß der Geldbuße (zB bei § 26b UStG bis zu 50 000 Euro). Gem. § 30 Abs. 2 Satz 3 OWiG nF verzehnfacht sich jedoch bei gesetzlichen Verweisungen auf ihn die im jeweiligen Ordnungswidrigkeitentatbestand benannte Geldbuße. Das ist durch einen entsprechenden Verweis in § 130 Abs. 3 Satz 2 OWiG nF geschehen, sodass auch **Aufsichtspflichtverletzungen** im Unternehmen, die ursächlich für unternehmensbezogene Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten sind, mit einer Verbandsgeldbuße bis zu 10 Mio. Euro geahndet werden können. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen dadurch insb. das Fehlen oder bestehende Mängel im **Compliance-System** eines Unternehmens geahndet werden. 77.2

„Was die konkrete Höhe einer nach § 30 Absatz 2 OWiG zu bemessenden Geldbuße im Einzelfall angeht, so ist es bereits nach bisherigem Recht möglich, das Vorhandensein eines effektiven Compliance-Systems als unternehmensbezogenen Umstand bei der Bußgeldbemessung zu berücksichtigen. [...] Die Frage, unter welchen Umständen und in welchem Umfang ein entsprechendes Compliance-System bußgeldmindernd wirkt, ist durch die Behörde bzw. das Gericht im Einzelfall zu beurteilen.“².

Bei der konkreten Zumessung der Geldbuße ist der wirtschaftliche Vorteil, den der Verband aus der Straftat gezogen hat, zu berücksichtigen, sodass dieser Bußgeldrahmen sogar noch überschritten werden kann (§ 30 Abs. 3 iVm. § 17 Abs. 4 78

1 Art. 4 des 8. Ges. zur Änderung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1738, (1747f.) m. Wirkung v. 30.6.2013.

2 BT-Drucks. 17/11053, S. 21.

OWiG, s. zu dieser **Gewinnabschöpfung** nach dem Nettoprinzip § 377 Rdnr. 83 ff., 111; zur steuerlichen Relevanz s. Rdnr. 99 ff.)¹.

Das hat speziell in den infolge der Liechtensteiner und Schweizer Steuerdaten-CDs eingeleiteten **Banken-Verfahren** wegen Beteiligung an Steuerhinterziehungen von Kunden zu exorbitanten Geldbußen im zwei- bis dreistelligen Millionenbereich geführt². Auch bei Schmiergeldzahlungen wurden Unternehmensgeldbußen in dreistelliger Höhe verhängt³.

- 78.1 Gem. § 30 Abs. 2a OWiG nF kann eine Verbandsgeldbuße auch gegen den **Rechtsnachfolger** eines betroffenen Verbandes verhängt werden. Damit soll verhindert werden, dass sich Unternehmen durch einfache gesellschaftsrechtliche Veränderungen einer Geldbuße entziehen.
- 79 Neben der Geldbuße ist der **Verfall** gem. § 73 StGB oder § 73a StGB oder § 29a OWiG wegen derselben Tat **ausgeschlossen** (§ 30 Abs. 5 OWiG). Eine Vorteilsabschöpfung gem. § 29a Abs. 2 OWiG kann jedoch uU günstiger sein (s. Rdnr. 101, 102).
- 79.1. Nach dem neuen Abs. 6 des § 30 OWiG kann mit Erlass des Bußgeldbescheids zusätzlich durch ein Gericht (§ 111c Abs. 1 StPO) ein **dinglicher Arrest** zur Sicherung der Geldbuße angeordnet werden, selbst wenn der Arrestanspruch nur durch den Bußgeldbescheid nachgewiesen ist. Im Ergebnis ersetzt der durch eine Verwaltungsbehörde (hier BuStra) erlassene Bußgeldbescheid damit die durch ein Urteil erfolgende gerichtliche Prüfung eines Arrestanspruchs und verlagert so die Prüfungscompetenz von den Gerichten auf die Verwaltungsbehörden. Deshalb erscheint die Verfassungsgemäßheit dieser Neuregelung zweifel-

1 Zur Gewinnabschöpfung durch Geldbuße vgl. *Krumm*, NJW 2011, 196; zur Berechnung des wirtschaftlichen Vorteils vgl. *Drathjer*, 1997, 63; *Müther*, 1999, 52 ff.; speziell in Bankenverfahren s. *Wegner*, 2000, S. 97; PStR 2003, 180.

2 So zahlten zB im Bochumer LGT-Verfahrenskomplex 45 beschuldigte Bankmitarbeiter der früheren Liechtensteiner Bank LGT Geldauflagen in Höhe von 3,65 Mio. Euro, während die LGT Group und ihre frühere Tochter LGT Treuhand eine Geldbuße von 46,35 Mio. Euro übernahm. Die Credit Suisse zahlte im September 2011 150 Mio. Euro, im Gegenzug stellte die StA Düsseldorf die Verfahren gegen mehrere Mitarbeiter ein. Das Schweizer Bankhaus Julius Bär zahlte im März 2011 50 Mio. Euro zwecks Einstellung des Verfahrens. Die vorläufige Rekordbuße von 300 Mio. Euro zahlte die Schweizer UBS im Juli 2014 wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung deutscher Anleger. Vgl. zum Ganzen auch *Wegner*, NJW 2001, 1979 (1981 f.); *Wegner*, PStR 2003, 180.

3 So hat zB im Siemens-Verfahren wegen Korruption das LG München eine Geldbuße in Höhe von 201 Mio. Euro verhängt, wobei 1 Mio. Euro als Höchstgeldbuße angesetzt wurde und 200 Mio. Euro der Gewinnabschöpfung dienten; zusätzlich musste der Konzern eine Steuernachzahlung in Höhe von 179 Mio. Euro leisten. Insgesamt wurden 450 Mio. Euro als steuerlich nicht abzugsfähig eingestuft.

haft. Zudem kann ein solches Einfrieren liquider Mittel für ein Unternehmen zur existenziellen Bedrohung werden, selbst wenn sich auf dem weiteren Rechtsweg, der sich zeitlich hinziehen kann, herausstellt, dass die Geldbuße zu Unrecht verhängt wurde.

IV. Verfahrensablauf

Hinsichtlich des **Verfahrens** gelten über die Verweisung in § 401 AO auf §§ 444 Abs. 3, 440 und 431 ff. StPO **dieselben Regeln wie bei der Einziehung** und dem Verfall (s. Rdnr. 37–44). Allein die örtliche Zuständigkeit des Gerichts wird gem. § 440 Abs. 3 Satz 2 StPO erweitert (s. Rdnr. 84). 80

Zu **Antragsbefugnis, Inhalt und Form** des Antrags der FinB (BuStra) wird auf die entsprechenden Ausführungen zur Anordnung der Einziehung im selbständigen Verfahren (Rdnr. 27–29) verwiesen. Im Antrag müssen ua. bezeichnet sein 81

- die natürliche Person, die nicht verfolgt werden kann,
- die ihr zur Last gelegte Tat,
- die JP oder PV, der die Verbandsgeldbuße auferlegt werden soll,
- die Voraussetzungen der Verbandsgeldbuße und
- die Gründe für die Nichtverfolgung der vertretungsberechtigten Person.
- Der Antrag muss auf eine betragsmäßig bestimmte Geldbuße gerichtet sein.

Aufgrund der in § 444 Abs. 3 StPO enthaltenen Bezugnahme auf § 440 StPO ist der Antrag auf Festsetzung einer Geldbuße im selbständigen Verfahren weiter davon abhängig, „dass die Anordnung nach dem Ergebnis der Ermittlungen zu erwarten ist“. Zu diesem Erfordernis der **Wahrscheinlichkeit** der Anordnung s. auch Rdnr. 25¹. 82

Hinsichtlich der **sachlichen Zuständigkeit** ist festzuhalten, dass die FinB (BuStra) den Antrag bei dem **Gericht** zu stellen hat, das im Falle der Strafverfolgung der Leitungsperson wegen Steuerhinterziehung zuständig wäre (§ 441 Abs. 1 Satz 1 StPO). Zu den Einzelheiten s. Rdnr. 39. 83

Was die **örtliche Zuständigkeit** anbelangt, werden die in erster Linie bedeutsamen drei Gerichtsstände (vgl. Rdnr. 40) um den des Gerichts **erweitert**, „in dessen Bezirk die juristische Person oder die Personenvereinigung ihren Sitz oder eine Zweigniederlassung hat“ (§ 444 Abs. 3 Satz 2 StPO). Soweit in § 444 Abs. 3 StPO auch auf § 441 Abs. 1 StPO verwiesen wird, ist dessen Satz 2 gegenstandslos. 84

[Anschluss S. 29]

¹ Vgl. dazu auch *Wegner*, PStR 2005, 79; OLG Celle v. 26.11.2004 – 1 Ws 388/04, wistra 2005, 160 = NJW 2005, 1816: bereits dann, wenn die StA im Rahmen der Anklageschrift zu erkennen gibt, dass sie die Anordnung einer Verbandsgeldbuße erstrebt.