

Teil 2:

Steuerstrafsachen

I. Steuerfahndung und Steuerstraßverfahren: Allgemeiner Teil

Schrifttum:

Anders, Kontrollbesuche durch den „Flankenschutzfahrer“, DStR 2012, 1779; Apitz, Auskunftersuchen der Steuerfahndung im Rahmen von Vorfeldermitteilungen, StBp 2006, 224; Bertrand, Steuerstrafrechtliche Verjährungsvorschriften im Schatten der Corona- Soforthilfen, PStR 2021, 184; Beyer, Von Dampflokomotiven und Gesetzgebern, NWB 2020, 3298; Binnewies/Peters, Mord und Steuerhinterziehung verjähren nicht, GmbHR 2021 R 64; Bittmann, Die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung und die Erfindung des gegenständlichen Nichts als geldwäscherelevante Informationsquelle, wistra 2003, 161; Dörn, Steuerhinterziehung durch Unterlassen?, Jur. Diss., Baden-Baden 2001; Fischer, Der neu eingeführte § 375a AO als „lex cum/ex“, NWB 2021, 3314; Heuel/Beyer, Die Steuerhinterziehung: Großes Ausmaß stets ab 50.001 € – Praxisbedeutung des BGH-Urteils vom 27.10.2015 – 1 StR 373/15, NWB 2016, 616; Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., 2015; Kaligin, Keine Angst vor Betriebsprüfung und Steuerfahndung, 2. Aufl. 2004; Kemper, Kontrollbesuche der Finanzbehörde, DStZ 2008, 527; Kohlmann, Steuerstrafrecht (Stand: Mai 2021); Korts, Verjährung bei verschwiegenen Auslandskonten, Stbg 2011, 357; Küffner, Wirksame Selbstanzeige nur bei Offenlegung der letzten 15 Jahre, DB 2021 Heft 30 v. 26.07.2021, M4; Marx, Geldwäsche als „Vortat“ der Steuerhinterziehung, DStR 2000, 2045; Nacke, Der Gesetzesentwurf zum Jahressteuergesetz 2009, DB 2008, 1396; Ott, Steuerhinterziehung bei „vergessenen“ Arbeitseinkünften, PStR 2021, 341; Pelz, Neuregelung der Verfolgungsverjährung für Steuerhinterziehung – Neue Herausforderungen für die Praxis, NJW 2009, 470; Pflaum, Keine Neujustierung der Steuerhinterziehung „großen Ausmaßes“, wistra 2012, 376; Riehl, Zur Frage der Tatbeendigung in Fällen der Umsatzsteuerhinterziehung nach § 370 AO durch einen steuerlich beratenen Unternehmer, wistra 1996, 130; Rolletschke/Joep, Konsequenzen aufgrund der Änderung der Verjährungsvorschrift des § 376 Abs. 1 AO im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), Stbg 2009, 213; Rolletschke/Roth, Neujustierung der Steuerhinterziehung „großen Ausmaßes“ (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) aufgrund des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes?, wistra 2012, 216; Roth, Neues Regelbeispiel zu Briefkastenfirmen, PStR 2017, 315; Rüping, Das Verbrechen der Steuerhinterziehung, DStR 2002, 1417; Schöler, Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“ bei elektronischen Steuererklärungen, Stbg 2019, 15; Sommer/Füllsack, Gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung gem. § 370a AO, Stbg 2002, 355; Spatscheck/Albrecht, Praxisprobleme der Strafverfolgungsverjährung bei Hinterziehungsdelikten, § 376 Abs. 1 AO, Stbg 2012, 501; Staudinger, Die neue Verfolgungsverjährung in Steuerstrafsachen, wistra 2021, 307; Talaska, Steuerhinterziehung großen Ausmaßes, DB 2016,

673; Valbuena/Rennar, Verlängerung der Strafverfolgung für Steuerstraftaten durch das Jahressteuergesetz 2020, StB 2021, 62; Webel, Die steuerstrafrechtliche Relevanz von Luftmatratze und Frühstück, PStR 2021, 60; Weyand, Beratungswissen zu § 370a AO, zu § 261 StGB und zum Geldwäschegesetz, INF 2003, 115; ders., Neuregelung der Verjährung in Fällen der besonders schweren Steuerhinterziehung, StuB 2009, 145; Wulf, Die Verschärfung des Steuerstrafrechts zum Jahreswechsel 2008/2009, DStR 2009, 459; ders., Wann liegt eine Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“ vor?, Stbg 2012, 366; ders., Zur neuen Rechtsprechung des BGH zum „großen Ausmaß“ im Steuerstrafrecht, wistra 2018, 57

1. Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

1.1 Tathandlung

Diese kann in einem **aktiven Tun** (unrichtige oder unvollständige Angaben gegenüber der Finanzbehörde, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder einem **Unterlassen** (Nichtabgabe von Steuererklärungen oder Steuer(vor-)anmeldungen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) bestehen (§ 370 Abs. 1 AO). Die Tathandlung manifestiert sich beim positiven Tun i. d. R. in der **Unterschrift** des Stpfl. unter die Erklärung gegenüber dem FA, die er nach bestem Wissen und Gewissen abzugeben hat. Allerdings haben Stpfl. zumeist einen Steuerberater beauftragt, den sie im Laufe des Jahres sukzessive mit Unterlagen und Informationen belieferten; unterschreiben sie dann – oft erheblich nach Ablauf des VZs – die Steuererklärung, so können sie vielfach selbst nach ausführlicher Lektüre der Erklärung und insbesondere einer Gewinn- und Verlustrechnung und Bilanz zum Zeitpunkt ihrer Unterschrift nicht erkennen, ob und wie der Berater ihre früheren Informationen verarbeitet hat. Ein Schuldvorwurf kann dann nur daran anknüpfen, dass der Stpfl. seinen Berater zuvor **vorsätzlich** mit unvollständigen Informationen belieferte, so dass die später erstellte falsche Erklärung die zwangsläufige Folge war.

1.2 Taterfolg

Steuern sind namentlich verkürzt, wenn sie

- nicht,
- nicht in voller Höhe oder
- nicht rechtzeitig

festgesetzt wurden (§ 370 Abs. 4 AO). Bloßes Nichtzahlen von Steuern reicht für eine Steuerhinterziehung nicht aus (vgl. aber die zum 01.01.2002 in Kraft getretenen §§ 26b, 26c UStG – Nichtzahlung von Umsatzsteuer). Tatbe-

standsmäßig ist aber auch der **Versuch** einer Steuerhinterziehung. Der Versuch beginnt beim positiven Tun erst mit der Einreichung der Erklärung beim FA. **Falschbuchungen** stellen zunächst nur **straflose Vorbereitungs-handlungen** dar (§ 370 Abs. 2 AO; BGH, Urteil vom 22.11.1985, 2 StR 64/85, UR 1986, 327).

Ob beim Unterlassungsdelikt (Nichtabgabe von Steuererklärungen bei den Veranlagungssteuern) der Versuch bereits mit dem Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist beginnt, ist jedenfalls für den beim FA steuerlich geführten Stpfl., dessen Steuer also im Schätzungsweg festgesetzt werden kann, zweifelhaft (Dörn, Steuerhinterziehung durch Unterlassen?, 2001, 55 ff.).

1.3 Kausalität zwischen Handlung und Erfolg und objektive Zurechenbarkeit des Erfolgs

Zwischen Handlung und Erfolg muss Kausalzusammenhang bestehen. Dies wird durch das Wort „dadurch“ in § 370 Abs. 1 AO zum Ausdruck gebracht. Hat die Finanzbehörde die für die Steuerfestsetzung erforderlichen Kenntnisse – z.B. aufgrund einer Kontrollmitteilung – selbst, kann die Unterlassung der Aufklärung durch den Täter den objektiven Tatbestand nicht erfüllen. Weiß der Täter nichts von der Kenntnis der Finanzbehörde, begeht er einen Versuch. Das gilt selbst dann, wenn die Behörde trotz ihrer Kenntnis und nur wegen der unterlassenen Erklärung des Täters eine zu niedrige oder gar keine Steuerfestsetzung vornimmt. Dasselbe muss auch gelten, wenn die Finanzbehörde in der Lage ist, eine zutreffende oder höhere und rechtzeitige Schätzung nach § 162 AO vorzunehmen, da unter Unkenntnis in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nur das Fehlen derjenigen Informationen verstanden werden kann, die zur Steuerfestsetzung erforderlich sind. Wenn die Steuerverkürzung bei rechtzeitiger und zutreffender (oder höherer) Schätzung nicht eintritt, muss die Unkenntnis als Bindeglied zwischen dem Unterlassen des Täters und dem steuerverkürzenden Erfolg bereits wegfallen, wenn die Finanzbehörde so viele Kenntnisse besitzt, dass sie wenigstens zutreffend und rechtzeitig schätzen kann. Dasselbe gilt für die Steuerverkürzung durch Handeln nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (Joecks, in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rdnr. 232; Ransiek, in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rdn. 289).

Aufgabe der **objektiven Zurechnung** ist es letztlich, die Verantwortungsbereiche der verschiedenen an einem Kausalgeschehen beteiligten Personen voneinander abzugrenzen. Ausgangspunkt ist der Grundsatz, dass eine Person prinzipiell nur für ihr eigenes Verhalten, nicht aber für das Dritter verantwortlich ist (Rudolphi, Systematischer Kommentar zum StGB, Vor § 1

Rdnr. 72). I. R. der objektiven Zurechnung findet eine Begrenzung der Verantwortlichkeit in den Fällen statt, in denen die Kausalität erst durch ein dazwischentretendes Dritt- oder Opferverhalten vermittelt wird. Dem Täter wird ein Erfolg nicht zugerechnet, wenn dieser nicht in seinen rechtlichen Verantwortungsbereich fällt, sondern ausschließlich in die Rechtssphäre des Opfers (Maurach/Zipf, Strafrecht AT, Teilband 1, 8. Aufl. 1992, § 18 III Rdnr. 46 bis 49, 59; Lenckner/Eisele, in Schönke/Schröder, StGB, 30. Aufl. [2019] Vorbem. vor §§ 13 ff. Rdnr. 100, 101).

Im Verantwortungsbereich des FA liegt es, dass

- (überhaupt) eine Schätzung durchgeführt wird (das „Ob“ einer Schätzung); so wäre es dem Stpfl. nicht objektiv zurechenbar, wenn der Finanzbeamte – pflichtwidrig – überhaupt nicht schätzen würde;
- unter Ausschöpfung aller Erkenntnismöglichkeiten in ausreichender Höhe geschätzt wird; so wäre es dem Stpfl. nicht zurechenbar, wenn er zu niedrig geschätzt würde, obwohl die vorhandenen Unterlagen und Informationen eine höhere Schätzung nahelegen;
- „rechtzeitig“ geschätzt wird; so ist es dem Stpfl. nicht zurechenbar, wenn erst nach und nicht vor dem „Abschluss der Veranlagungsarbeiten“ (vgl. hierzu 3.3) geschätzt wird.

Problematisch ist eine Steuerhinterziehung, die durch Inanspruchnahme nicht gerechtfertigter Steuervorteile aufgrund unberechtigter Verlustabzüge nach § 10d EStG oder aufgrund unrichtiger Feststellungsbescheide vorgenommen werden kann. Die höchstrichterliche Rechtsprechung des BGH in Strafsachen nimmt auch bei der Inanspruchnahme der bereits genannten nicht gerechtfertigten Steuervorteile eine vollendete Steuerhinterziehung an. Dies wird damit begründet, dass hinsichtlich der unrichtig festgestellten Besteuerungsgrundlagen eine Gefährdung des Steuervorkommens bewirkt wird, auch ohne dass damit wegen der in diesem Zeitpunkt noch nicht im Einzelnen absehbaren Auswirkungen auf die Steuerfestsetzung ein Mindering des staatlichen Steueraufkommens einhergeht (siehe BGH, Beschluss vom 10.12.2008, 1 StR 322/08, BGHSt 53, 99, 104–107; so auch BGH, Beschluss vom 22.11.2012, 1 StR 537/12, BFH/NV 2013, 890, 891 f.).

Diese Ausdehnung der Strafbarkeit ist insofern bedenklich, als Fallkonstellationen praktisch denkbar sind, wonach durch die Konservierung von massiven Verlusten niemals eine Steuerschuld entstehen und somit auch im Ergebnis eine Steuerverkürzung nicht erreicht werden kann. Zudem kollidiert die Rechtsprechung des BGH mit der Judikatur des BVerfG zur eingeschränkten Anwendung des Untreuetatbestandes bei abstrakter Vermögensgefährdung.

2. Vorsatz

Vorsatz liegt vor, wenn der Täter wissentlich und willentlich den Tatbestand verwirklicht (Vorliegen einer Wissenskomponente und einer Wollenskomponente). Insbesondere in Fällen, in denen aus Bpen heraus der Vorwurf der Steuerhinterziehung erhoben wird, kann die Abgrenzung zwischen Vorsatz und Leichtfertigkeit bedeutsam werden: Leichtfertigkeit bietet eine Selbstanzeigemöglichkeit noch während der Bp; dabei ist bereits die Vorlage der Unterlagen, aus denen der Prüfer später die Steuerverkürzungen erkannte, als Selbstanzeige anzusehen. Gelingt es in derartigen Fällen zu argumentieren, dass der Verkürzung nicht Vorsatz, sondern allenfalls Leichtfertigkeit zugrunde lag, so ist der Schuldvorwurf beseitigt.

Leichtfertigkeit bezeichnet einen erhöhten Grad von Fahrlässigkeit. Leichtfertigkeit entspricht in etwa grober Fahrlässigkeit; leichtfertig handelt, wer aus besonderem Leichtsinn oder besonderer Gleichgültigkeit handelt. Leichtfertigkeit ist als schwere Schuldform dem bedingten Vorsatz stark angenähert, die Abgrenzung ist oft schwierig. War der Nachweis nach Ausschöpfung aller Ermittlungsmöglichkeiten nicht möglich, so ist nach dem Grundsatz „in dubio pro reo“ von der geringeren Schuldform auszugehen. Für die **Abgrenzung zwischen bedingtem Vorsatz und Leichtfertigkeit** bietet das Verhältnis der nicht erklärten Beträge zu den erklärten Einnahmen oder Umsätzen ein Indiz dafür, ob die unterlassene Angabe vorsätzlich oder fahrlässig, u. U. grob fahrlässig (leichtfertig), erfolgte (OLG Stuttgart, Urteil vom 07.09.1983, 3 Ss [13], 248/82, DStZ 1983, 48; BayObLG, Beschluss vom 30.11.1976, 4 St 109/76, DStR 1977, 226; vgl. auch BFH, Beschluss vom 18.11.2013, X B 82/12, BFH/NV 2014, 292).

Die aufgrund einer Nachkalkulation durchgeführte Schätzung führt in drei Jahren jeweils zur Verdoppelung der Gewinne. Es besteht der Verdacht vorsätzlichen Verhaltens, da nicht davon auszugehen ist, dass der Stpfl. die Hälfte seiner Einnahmen infolge leichter Fahrlässigkeit oder Leichtfertigkeit „vergessen“ hat. Der Nachweis von Vorsatz wird **grundsätzlich** nicht zu führen sein, wenn ein Schätzungsergebnis dem Bereich der **Schätzungsunschärfe** (bis zu 5 %) angenähert ist (BFH, Urteil vom 26.04.1983, VIII R 38/82, BStBl II 1983, 618). Immer dann, wenn dem Stpfl. vorgehalten wird, er hätte

- Angestellte überwachen müssen,
- sich über die Rechtslage erkundigen müssen,
- das Fehlen von Einnahmen in der Steuererklärung bemerken müssen,

werden **Sorgfaltspflichtverletzungen** vorgeworfen, d. h., man bewegt sich bereits im Bereich der Fahrlässigkeit, ggf. der Leichtfertigkeit (groben Fahr-

lässigkeit). Vorsatz erfordert demgegenüber **Wissen** und **Wollen**. Ein häufiger Praxisfehler besteht darin, dass aus Sorgfaltspflichtverletzungen auf Vorsatz geschlossen wird.

Nach ständiger Rechtsprechung setzt Vorsatz voraus, dass der Täter den angegriffenen **Steueranspruch** kennt und ihn trotzdem gegenüber den Steuerbehörden verkürzen will. Der Irrtum über das Bestehen des den § 370 AO ausfüllenden Steueranspruchs bedeutet einen **den Vorsatz ausschließenden Tatbestandsirrtum** (BGH, Beschluss vom 19.05.1989, 3 StR 590/88, wistra 1989, 263; BGH, Urteil vom 23.04.1986, 3 StR 57/86, wistra 1986, 220; BGH, Urteil vom 05.03.1986, 2 StR 666/85, wistra 1986, 174; BayObLG, Beschluss vom 20.07.1992, RReg 4 St 190/91, ZfZ 1992, 362; OLG Bremen, Beschluss vom 26.04.1985, Ws 111/84, 115/84, 116/84, StV 1985, 282). Es kann für den Beschuldigten gefährlich sein, bei anhängigen Strafverfahren den steuerlichen Rechtsstandpunkt der Finanzbehörde als zutreffend zu akzeptieren. Vielmehr sollte die steuerrechtliche Rechtslage in jedem Fall eingehend überprüft werden; tauchen dabei spezielle steuerrechtliche Fragen auf (z. B. bei grenzüberschreitenden Sachverhalten; umsatzsteuerliche oder körperschaftsteuerliche Fragen), so sollten ggf. hierauf **spezialisierte Berater** beigezogen werden, die gutachterliche Stellungnahmen abgeben (Schmeer, in Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, 4. Aufl. 2006, Rdnr. 1573–1579).

3. Strafverfolgungsverjährung

3.1 Bedeutung und Berechnung

Die Strafverfolgungsverjährung bedeutet für die Ermittlungsorgane in Wirtschaftsstrafsachen, namentlich auch in Steuerstrafsachen, aus folgenden Gründen ein erhebliches Problem:

- Die Personalausstattung der an der Verfolgung von Steuerhinterziehung beteiligten Dienststellen der Finanzverwaltung und der Staatsanwaltschaften ist naturgemäß begrenzt.
- Umfang und Anzahl der Akten und Beweismittel wachsen an, wirtschaftliche und steuerliche Sachverhalte sind komplex.
- Die Steuerverjährungsfrist befasst sich i. d. R. mit Sachverhalten, die bereits weit in der Vergangenheit zurückliegen. Vollendete Steuerhinterziehung – wegen lediglich versuchter Hinterziehung wird selten ermittelt – setzt die Abgabe einer Steuererklärung (z. B. für 2017) und das Vorliegen eines Steuerbescheids (der für 2017 z. B. Ende 2018 ergangen sein könnte) voraus; bei Nichtabgabe von Steuererklärungen und dem Fehlen eines Schätzungs-

bescheids wäre zur Tatvollendung der Abschluss der allgemeinen Veranlagungsarbeiten (s. hierzu 3.3) erforderlich. Die Tat muss dann erst entdeckt worden sein, was z.B. in einer Bp – die für den VZ 2017 z.B. in 2019 hätte stattfinden können – der Fall sein konnte. Bis eine entdeckte Tat dann u. U. vor Gericht verhandelt wird, dauert es i. d. R. Jahre.

- Steuerstrafakten liegen immer wieder über längere Zeiträume hinweg auf den einzelnen Arbeitsstationen, die ein Steuerstrafall zu durchlaufen hat (Steufa, BuStra-Stelle, Staatsanwaltschaft, Gericht). Diese „Liegezeiten“ summieren sich in Steuerfahndungsfällen ausnahmslos auf mehrere Jahre.
- Zwar bemühen sich die Ermittlungsbehörden, den Eintritt der Strafverfolgungsverjährung durch bürokratische Überwachungsmaßnahmen (z.B. Notierung des Verjährungsdatums auf der Akte, Erstellung von „Überwachungslisten“ etc.) zu verhindern; aufgrund der Vielzahl der von einem Bearbeiter zu bearbeitenden Verfahren sowie insbesondere aufgrund des Zusammenspiels behördentypischer Mechanismen (Urlaube, Krankheitstage, Sonderurlaube für Fortbildung etc.) kommt es jedoch oft vor, dass einzelne Schuldvorwürfe oder ganze Verfahren verjähren oder derart kurz vor der Verjährung stehen, dass eine Hauptverhandlung nicht mehr Erfolg versprechend durchgeführt werden kann. Die Verjährungsproblematik ist in der Praxis von überragender Bedeutung. Die Strafverfolgungsverjährung ist ein natürlicher Verbündeter des Beschuldigten und seines Verteidigers.

Die **Strafverfolgungsverjährungsfrist** bei Steuerstraftaten beträgt fünf Jahre. Durch eine Änderung im Jahressteuergesetz 2009 beträgt die Verjährungsfrist allerdings **zehn Jahre**, wenn ein **besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung** i. S. d. § 370 Abs. 3 Satz 2 AO vorliegt. Diese Änderung ist am 25.12.2008 in Kraft getreten, gilt jedoch nur für Steuerstraftaten, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht verjährt waren. Die Verjährungsfrist beginnt bei den Veranlagungssteuern mit der **Bekanntgabe des unrichtigen Steuerbescheids**. Die Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 AO findet insoweit keine Anwendung. Zweifel, ob der Steuerbescheid bereits nach einem oder erst nach drei Tagen den Stpfl. erreicht hat, wirken zugunsten des Beschuldigten (Joecks, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 376 AO Rdnr. 30). Bei unrichtigen Feststellungserklärungen tritt Tatvollendung und -beendigung (= Verjährungsbeginn) erst mit der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids an den letzten Beteiligten ein (§ 369 Abs. 2 AO i. V. m. §§ 78a Satz 1, 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB; BGH, Beschluss vom 07.02.1984, 3 StR 413/83, NStZ 1984, 414).

Bei der **Umsatzsteuer** beginnt die Verjährung mit Ablauf der Frist zur Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung, spätestens mit Ablauf des 31.05. des Folgejahres, bei Beauftragung eines Steuerberaters mit Ablauf des 31.12. des Folgejahres (Riehl, wistra 1996, 130). Die Strafverfolgungsverjährung wird wie folgt berechnet:

- bei **Falschabgabe** (Abgabe unrichtiger Steuererklärungen): Datum der Bekanntgabe des Steuerbescheids + 5 Jahre
- bei **Nichtabgabe**:
 - Schätzungsbescheid des FA liegt vor: Datum der Bekanntgabe des Steuerbescheids + 5 Jahre;
 - Schätzungsbescheid fehlt (der Stpfl. war dem FA bisher nicht bekannt): Veranlagungssteuern (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) **allgemeiner Veranlagungsabschluss** (z.B. OFD-Zeitpunkt) + 5 Jahre (zum allgemeinen Veranlagungsabschluss s. 3.3);
 - Umsatzsteuer: 31.05. des Folgejahres + 5 Jahre.

3.2 Unterbrechung der Strafverfolgungsverjährung

Bei der Prüfung und Berechnung der Strafverfolgungsverjährung sollte darauf geachtet werden, ob die Verjährung evtl. unterbrochen wurde; nach einer Unterbrechung verfügt die Ermittlungsbehörde nochmals über fünf Jahre Zeit zur Strafverfolgung. Die Unterbrechung muss allerdings auch **wirksam** durchgeführt worden sein. Die Verjährungsfrist kann insbesondere unterbrochen werden durch:

- Die **Anordnung der Bekanntgabe des Steuerstrafverfahrens** erfordert die Angabe der Tatzeit und des zugrunde liegenden konkreten Lebenssachverhalts; die – in der Praxis der Finanzbehörden häufige – **bloße Wiedergabe des Gesetzeswortlauts oder ein pauschaler, zeitlich nicht präzisierter Vorwurf** (z.B. „Nichtangabe von Betriebseinnahmen“) **wirken nicht verjährungsunterbrechend** (§ 78c Abs. 1 Nr. 1 StGB; BayObLG, Urteil vom 26.10.1987, RReg 4 St 106/87, wistra 1988, 81; Dumke, in Schwarz, AO, § 397 Rdnr. 51).
- Jede **richterliche Beschlagnahme- oder Durchsuchungsanordnung** muss ebenso wie die Bekanntgabe ausreichend bestimmt sein. Keine Unterbrechung der Strafverfolgungsverjährung tritt ein für die nicht im Beschluss genannten Zeiträume, Steuerarten oder Personen. **Unbestimmte Durchsuchungsbeschlüsse** (Formulierungen wie „wegen Abgabenordnung“, „wegen Steuerhinterziehung“) **sind verfassungswidrig und haben keine Unterbrechungswirkung** (§ 78c Abs. 1 Nr. 4 StGB; BVerfG, Beschluss vom 06.03.2002, 2 BvR 1619/00, NWB 2002, 1941; BVerfG,

Beschluss vom 05.05.2000, 2 BvR 2212/99, StV 2004, 465; BVerfG, Beschluss vom 23.06.1990, 2 BvR 910/88, n. v.; BGH, Beschluss vom 05.04.2000, 5 StR 226/99, StV 2000, 477). Auch muss sich der Durchsuchungsbeschluss auf einen zumindest konkretisierbaren Täter beziehen. Problematisch ist dies, wenn sich der Beschluss gegen „Verantwortliche“ richtet (Joecks, in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 376 AO Rdnr. 70/71).

Häufig wird ein Durchsuchungsbeschluss beantragt, um den unmittelbar bevorstehenden Eintritt der Verjährung zu verhindern. Problematisch wird es, wenn dieser Beschluss dann aber in den folgenden Monaten nicht vollzogen wird. Nach der Rechtsprechung verlieren Durchsuchungsbeschlüsse nach sechs Monaten ihre Wirksamkeit (= **Verfallsdatum**; s. BVerfG, Beschluss vom 27.05.1997, 2 BvR 1992/92, wistra 1997, 223; LG Berlin, Beschluss vom 01.04.1999, 511 Qs 105/98, StV 1999, 520). Ein neuer Durchsuchungsbeschluss käme für eine Verjährungsunterbrechung zu spät, der zunächst beantragte Beschluss dürfte für die Frage der Verjährung als Scheinhandlung zu qualifizieren sein. Eine Überschreitung der 6-Monats-Frist zur Durchführung der Durchsuchung um zwei Tage ist jedoch unschädlich (LG Zweibrücken, Beschluss vom 23.09.2002, Qs 103/02, NJW 2003, 156).

- Den **Eingang des Antrags auf Erlass eines Strafbefehls** beim zuständigen Amtsgericht (§ 78c Abs. 1 Nr. 6, Abs. 2 StGB i. V. m. § 407 StPO; hierzu BayObLG, Beschluss vom 12.01.1984, RReg 1 St 179/83, GA 1984, 181; Bosch, in Schönke/Schröder, StGB, 30. Aufl. 2020, § 78c Rdnr. 14). Mit Eintritt der sog. **absoluten Strafverfolgungsverjährung** (5 Jahre + 5 Jahre = **10 Jahre**) ist eine strafrechtliche Verfolgung nicht mehr möglich, es sei denn, die Strafverfolger schaffen es, vor Ablauf der 10-Jahres-Frist eine erstinstanzliche Verurteilung zu erwirken. Namentlich bei Hinterziehungsfällen mit sehr hohen Verkürzungen und/oder Auslandsberührung wird die absolute Verjährung häufig relevant (§ 78c Abs. 3 Satz 2 StGB, § 78b Abs. 3 StGB).

Ein weiterer Ruhenstatbestand für die Verjährung ist aufgrund des sog. Schreiber-Komplexes (aus Deutschland geflohener Waffenhändler in Kanada) aus der CDU-Spenden-Affäre erfolgt. Hält sich der Täter in einem ausländischen Staat auf und stellt die zuständige Behörde ein förmliches Auslieferungersuchen an diesen Staat, ruht die Verjährung ab dem Zeitpunkt des Ersuchens beim ausländischen Staat:

- bis zur Übergabe des Täters an die deutschen Behörden,
- bis der Täter das Hoheitsgebiet des ersuchten Staates auf andere Weise verlassen hat,

- bis zum Eingang der Ablehnung dieses Ersuchens durch den ausländischen Staat bei den deutschen Behörden oder
- bis zur Rücknahme dieses Ersuchens (§ 78b Abs. 5 StGB, angefügt durch 38. StRÄndG vom 04.08.2005, BGBl I 2005, 2272).

Wichtiger Praxishinweis für das **Korrespondierende Besteuerungsverfahren**: Die **Ablaufhemmung** bei Steuerfahndung nach § 171 Abs. 5 AO knüpft an die Ermittlungen von Besteuerungsgrundlagen an, so dass die Ablaufhemmung hinsichtlich aller Steuern eintritt, die sich aufgrund der Beurteilung der ermittelten Sachverhalte ergeben (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 18.11.2009, 2 K 85/08, DStRE 2011, 644, rkr.). Es ist ernstlich zweifelhaft, ob Steuerbescheide aufgrund einer Fahndungsprüfung geändert werden können, wenn diese nahezu zehn Jahre unterbrochen war und die Gründe dafür allein in der Sphäre der Finanzverwaltung liegen (FG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 17.12.2010, 6 V 1924/10, DStRE 2011, 1085, rkr.).

3.3 Allgemeiner Veranlagungsabschluss (Tatvollendung in Nichtabgabe-Fällen)

Die Bestimmung der Tatvollendung und -beendigung ist für die Berechnung der Strafverfolgungsverjährung notwendig. In den Fällen der **Nichtabgabe von Steuererklärungen bei den Veranlagungssteuern** (ESt, KSt, GewSt, nicht: USt) wird die Tatvollendung und -beendigung am sog. allgemeinen Veranlagungsabschluss festgemacht. Grundlage des allgemeinen Veranlagungsschlusses ist die Überlegung, dass einem Stpfl., **wenn er eine Steuererklärung abgegeben hätte**, ein Steuerbescheid spätestens dann erteilt worden wäre, wenn die Veranlagungen der jeweiligen Steuerart und für den betreffenden Zeitraum abgeschlossen wurden.

Unstreitig ist die Tatvollendung mittels des Veranlagungsabschlusses für Stpfl. zu bestimmen, die sich nie beim FA anmeldeten und später entdeckt wurden (sog. unbekannte Stpfl.). Streitig ist, ob der allgemeine Veranlagungsabschluss auch für die Stpfl. heranzuziehen ist, die beim FA steuerlich geführt und geschätzt wurden, oder ob für diese Stpfl. für die Tatvollendung auf den Schätzungsbescheid abzustellen ist (Dörn, Steuerhinterziehung durch Unterlassen?, 2001, 33 ff.; vgl. a. Joecks, in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 376 Rdn. 40–50 m. w. N.).

Der **Zeitpunkt des allgemeinen Veranlagungsabschlusses** ist gleichfalls in Rechtsprechung, Literatur und Verwaltungspraxis umstritten. Folgende Auffassungen sind festzustellen: