

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 875

**Das Steuerstrafrecht im
Spannungsfeld des Verfassungs-
und Europarechts**

Von

Edgar Röckl



Duncker & Humblot · Berlin

EDGAR RÖCKL

Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld
des Verfassungs- und Europarechts

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 875

Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts

Eine kritische Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung der Wertungsdivergenzen zwischen Steuer- und Steuerstrafrecht als Verfassungsproblem, der Hinterziehung verfassungswidriger Steuern sowie der verfassungs- und europarechtlichen Grenzen der Steuerfahndung bei Banken

Von

Edgar Röckl



Duncker & Humblot · Berlin

Röckl, Edgar:

Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts : eine kritische Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung der Wertungsdivergenzen zwischen Steuer- und Steuerstrafrecht als Verfassungsproblem, der Hinterziehung verfassungswidriger Steuern sowie der verfassungs- und europarechtlichen Grenzen der Steuerfahndung bei Banken / Edgar Röckl. –

Berlin : Duncker und Humblot, 2002

(Schriften zum öffentlichen Recht ; Bd. 875)

Zugl.: Bayreuth, Univ., Diss., 2000

ISBN 3-428-10526-5

Alle Rechte vorbehalten

© 2002 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fremddatenübernahme und Druck:

Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0200

ISBN 3-428-10526-5

Vorwort

Die Arbeit lag der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bayreuth im Sommersemester 2000 als juristische Dissertation vor. Für die vorliegende Fassung wurden Schrifttum und Rechtsprechung zu allen wesentlichen Fragen bis zum Stand 2001 nachgetragen.

Mein besonderer Dank gilt für die Betreuung der Promotion meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Dr. h. c. Peter Häberle, Bayreuth/St. Gallen, der mir bei Auswahl und Zuschnitt des Themas freie Hand gelassen und somit eine Themenstellung im Schnittpunkt von Steuerrecht, Steuerverfassungsrecht und Steuerstrafrecht ermöglicht hat. Die wissenschaftliche Methodik seines Bayreuther Seminars, an dem ich über mehrere Jahre hinweg teilnehmen durfte, hat die Arbeit nachhaltig geprägt. Der unermüdete Einsatz meines Lehrers für die Wissenschaft war mir dabei stets Vorbild. Auf seine Förderung ist es zurückzuführen, daß ich neben meiner praktischen Tätigkeit als Fachanwalt für Steuerrecht gleichzeitig die Entwicklungen der Wissenschaft verfolgen konnte.

Für die freundliche Übernahme des Zweitgutachtens und dessen zügige Erstellung danke ich ganz besonders Herrn Prof. Dr. Karl-Georg Loritz, der die Arbeit wohlwollend durchsah. Er lieferte aus der Sicht des Steuerrechts wertvolle wissenschaftliche Anregungen.

Schließlich fanden die konstruktiven steuerstrafrechtlichen Anmerkungen von Herrn Prof. Dr. Gerhard Dannecker aus dem Blickwinkel der Strafrechtswissenschaft noch Eingang in die Arbeit.

Meiner Frau Birgit habe ich für die Korrektur des Manuskripts sowie für viel Verständnis und Geduld bis zum Abschluß des Werkes zu danken. Sie hat die Mühen und Entbehrungen meiner wissenschaftlichen Arbeit bis zuletzt durchgestanden. Für die erwiesene Unterstützung meiner Eltern schulde ich ihnen Dank.

Nürnberg, Juni 2001

Edgar Röckl

Inhaltsübersicht

Erstes Kapitel

Einleitung	31
§ 1 Einführung in die Thematik	31
§ 2 Methodische Vorbemerkungen	32
§ 3 Eingrenzung	34
§ 4 Weiterer Gang der Untersuchung	38
§ 5 Exkurs: Zum Verhältnis von Strafrecht und Verfassungsrecht	41

Zweites Kapitel

Die philosophischen Grundlagen des Steuer- und Steuerstrafrechts	44
§ 1 Steuerstaat und Leistungsstaat: eine Bestandsaufnahme	44
§ 2 Ethisches Fundament des Steuerrechts	46
A. Bedeutung der Philosophie <i>Kants</i>	46
B. Bedeutung von Steuerrechtfertigungslehren	50
§ 3 Interdependenz von Steuermoral und Besteuerungsmoral	54
A. Steuermoral	54
B. Besteuerungsmoral	59
§ 4 Steuerwiderstand und schwindende Akzeptanz	65
§ 5 Umgehungsverhalten im Steuerstrafrecht	73

Drittes Kapitel

Geschichtliche Annäherung als Rechtsvergleichung in der Zeit	79
§ 1 Erste Ansätze	79
§ 2 Entwicklung des Steuerwesens und der Steuerstrafen ab dem Mittelalter	80
§ 3 Ausprägung in der Neuzeit	81
§ 4 Abschließende Bemerkung	91

Viertes Kapitel

Die verfassungsrechtliche Dimension	92
§ 1 Der Grundsatz des „<i>nemo tenetur se ipsum prodere (accusare)</i>“	92
A. Kritische Bestandsaufnahme	92
B. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes	95
C. Analyse und Kritik bezüglich einer Selbstanzeigemöglichkeit	99
D. Stellungnahme zur dogmatischen Einordnung und praktische Umsetzung des gefundenen Standpunktes	102
E. Lösungsüberlegungen	129
F. Zwischenergebnis	131
§ 2 Der steuerstrafrechtliche Gesetzesvorbehalt	132
A. Begriffsbestimmung	132
B. Der Bestimmtheitsgrundsatz („ <i>nullum crimen sine lege certa</i> “)	133
C. Gesetzlichkeit der Straftat und Analogieverbot („ <i>nullum crimen sine lege stricta</i> “)	226
D. Das Rückwirkungsverbot („ <i>nullum crimen sine lege praevia</i> “)	290
E. Ergebnis und Ausblick	298

§ 3 Der Grundsatz des „in dubio pro reo“ im Steuerstrafrecht	300
A. Vorbemerkungen	300
B. Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht	301
C. Schätzung im Steuerrecht und strafrechtliche Wahrheitsfindung	309
D. Gesteigerte Nachweispflichten bei Auslandsbeziehungen nach § 90 Abs. 2 AO	316
§ 4 Das Verhältnis von Steuer- und Steuerstrafverfahren am Prüfstein der Vorfragenkompetenz als Verfassungsproblem	317
A. Problementfaltung	317
B. Inkurs: „ <i>iura novit curia</i> “ – Der (Straf-) Richter kennt das (Steuer-) Recht? ...	318
C. Standpunkt der Verfassungsrechtsprechung und die Befürworter einer Vorfragenkompetenz im Schrifttum	322
D. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes	325
E. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	325
F. Die Gegenposition von Teilen der Literatur (<i>Paul Kirchhof, Josef Isensee u. a.</i>)	326
G. Die Position von <i>Peter Lerche</i>	330
H. Stellungnahme	331
§ 5 Gesetzliche Durchbrechungen des staatlichen Strafanspruches	340
A. Vorbemerkung	340
B. Die strafbefreiende Selbstanzeige	340
C. Die Steueramnestie	350
D. Der Täter-Opfer-Ausgleich im Steuerstrafrecht als Verfassungsproblem	357
§ 6 Steuerfahndung bei Banken und das Bankgeheimnis als Verfassungsproblem .	361
A. Problementfaltung	361

B. Die Bedeutung der Rechtsanwendungsgleichheit bei der Besteuerung der Kapitaleinkünfte	364
C. Verfassungsrechtliche Probleme der Bankenfahndung	369
D. Die Kontroverse beim Bundesfinanzhof	379
E. Abschließende Würdigung und weiterführende Gedanken	382

Fünftes Kapitel

Rechtsvergleichung im Raum 385

§ 1 Vorbemerkungen	385
§ 2 Untersuchung anderer Rechtssysteme	386
A. Österreich	386
B. Schweiz	395
C. Frankreich	404
D. Angelsächsischer Rechtskreis	408

Sechstes Kapitel

Die europäische Dimension 418

§ 1 Einfluß des europäischen Steuerrechts auf nationales Steuerstrafrecht	418
A. Verfahrensrechtliche Garantien nach der Europäischen Menschenrechtskonvention	418
B. Ansätze eines europäischen Strafrechts	424
C. Steuerstrafrechtliche Ermittlungen bei Bankentransaktionen und die Kapitalverkehrsfreiheit der Art. 58 ff. EGV	432
§ 2 Der Schutz gemeinschaftlicher Finanzinteressen durch das nationale Steuerstrafrecht nach § 370 Abs. 7 AO	437
§ 3 Ergebnis	439

Inhaltsübersicht 11

Siebentes Kapitel

Schlußbetrachtung und Zusammenfassung 440

Literaturverzeichnis 447

Sachregister 493

Inhaltsverzeichnis

Erstes Kapitel

Einleitung	31
§ 1 Einführung in die Thematik	31
§ 2 Methodische Vorbemerkungen	32
§ 3 Eingrenzung	34
§ 4 Weiterer Gang der Untersuchung	38
§ 5 Exkurs: Zum Verhältnis von Strafrecht und Verfassungsrecht	41

Zweites Kapitel

Die philosophischen Grundlagen des Steuer- und Steuerstrafrechts	44
§ 1 Steuerstaat und Leistungsstaat: eine Bestandsaufnahme	44
§ 2 Ethisches Fundament des Steuerrechts	46
A. Bedeutung der Philosophie <i>Kants</i>	46
B. Bedeutung von Steuerrechtfertigungslehren	50
I. Der Einfluß der Lehre vom Gesellschaftsvertrag (<i>Rousseau</i>)	50
II. Weitere Ansätze	53
§ 3 Interdependenz von Steuermoral und Besteuerungsmoral	54
A. Steuermoral	54
B. Besteuerungsmoral	59

§ 4 Steuerwiderstand und schwindende Akzeptanz	65
§ 5 Umgehungsverhalten im Steuerstrafrecht	73

Drittes Kapitel

Geschichtliche Annäherung als Rechtsvergleichung in der Zeit 79

§ 1 Erste Ansätze	79
§ 2 Entwicklung des Steuerwesens und der Steuerstrafen ab dem Mittelalter	80
§ 3 Ausprägung in der Neuzeit	81
§ 4 Abschließende Bemerkung	91

Viertes Kapitel

Die verfassungsrechtliche Dimension 92

§ 1 Der Grundsatz des „<i>nemo tenetur se ipsum prodere (accusare)</i>“	92
A. Kritische Bestandsaufnahme	92
B. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes	95
C. Analyse und Kritik bezüglich einer Selbstanzeigemöglichkeit	99
D. Stellungnahme zur dogmatischen Einordnung und praktische Umsetzung des gefundenen Standpunktes	102
I. Verfassungsrechtliche Lokalisierung des „ <i>nemo tenetur</i> “-Grundsatzes ...	102
1. Der Menschenwürde-Ansatz	102
2. Die Gewissensfreiheit	107
3. Anspruch auf rechtliches Gehör	108
4. Das Recht auf ein faires Verfahren	109
5. Recht auf wirksame Verteidigung und auf Waffengleichheit	111
6. Die Unschuldsvermutung	112

II. Stellungnahme	114
III. Reichweite des „ <i>nemo tenetur</i> “-Grundsatzes, ein Recht zum Leugnen? ..	115
IV. Die Regeln- und Prinzipientheorie (<i>Alexy</i>) und der „ <i>nemo-tenetur</i> “- Grundsatz	116
1. Das Regeln- und Prinzipien-Denken	116
2. Fortentwicklung für den „ <i>nemo-tenetur</i> “-Grundsatz	117
V. Einfachgesetzliche Umsetzung in § 393 AO	119
1. Zulässige Alternativen und Strukturen der bestehenden Regelung	119
2. Bewertung der gegenwärtigen Regelung in der Literatur	122
3. Fernwirkung des Beweisverbotes nach § 393 Abs. 2 AO	124
VI. Gefahr der Schätzung nach § 162 AO und Präklusion gemäß § 364 b AO und §§ 79 b Abs. 3, 76 Abs. 3 FGO	124
VII. Verfassungskonforme Ergänzung des § 393 Abs. 1 AO	128
E. Lösungsüberlegungen	129
F. Zwischenergebnis	131
§ 2 Der steuerstrafrechtliche Gesetzesvorbehalt	132
A. Begriffsbestimmung	132
B. Der Bestimmtheitsgrundsatz („ <i>nullum crimen sine lege certa</i> “)	133
I. Blankettcharakter des Steuerhinterziehungstatbestandes als Ausgangs- punkt	133
II. Der allgemeine Bestimmtheitsgrundsatz des Steuerrechts	136
III. Der spezielle Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 Abs. 2 GG im Straf- recht	138
1. Vorbemerkungen	138
2. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes	143
a) Die Entscheidung BVerfGE 37, 201 ff. vom 08. 05. 1974	144
b) Die Entscheidung BVerfGE 71, 206 ff. vom 03. 12. 1985	149
c) Der Nichtannahmebeschluß vom 15. 10. 1990 (Parteispenden- verfahren)	149
d) Der Nichtannahmebeschluß vom 23. 06. 1994 (Fall „Zwick“)	150
e) Kritische Auseinandersetzung	150

3. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes	152
4. Meinungsstand in der Literatur	153
5. Inkurs: Besondere Verfassungsfragen hinsichtlich des vorgelagerten Rechts	156
a) Finanzmeinungen als Bestimmungsfaktor	156
aa) Verwaltungsvorschriften, insbesondere Steuerrichtlinien als vorgelagerte Normen als Gesetz im materiellen Sinne	156
bb) Steuerverkürzung bei Abweichung von der Finanzmeinung ..	159
(1) Bestandsaufnahme	159
(2) Anerkannte Bindungen an höchstrichterliche Entscheidungen	160
(3) Die Befürworter einer Bindung	161
(4) Die Gegner einer Bindung	161
(5) Vergleich mit einer Bindung an höchstrichterliche Finanzrechtsprechung	162
(6) Stellungnahme	163
b) Gesetzesbestimmtheit und steuerlicher Typusbegriff	165
c) Das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO	168
d) Gesetzesbestimmtheit und steuerliche Wahlrechte	170
aa) Sogenannte „Dummensteuern“ als Verfassungsproblem	170
bb) Steuerorientierte Sachverhaltsgestaltungen gegen sogenannte „Dummensteuern“	174
cc) Steuerliche Wahlrechte als Verfassungsproblem	176
(1) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Wahlrechten im Steuerrecht	176
(2) Rechtswahlmöglichkeiten im Steuerstrafrecht als Bestimmtheitsverstoß nach Art. 103 Abs. 2 GG	179
e) Verfassungswidrige, ungerechte Steuertatbestände als vorgelagertes Recht	182
aa) Das geschützte Rechtsgut als Einstieg	182
bb) Unvereinbarkeitsentscheidungen im Steuerrecht als Auslöser ..	186
cc) Problemauflösung anhand kritischer Stimmen der Literatur	187
(1) Die These von der fehlenden Strafwürdigkeit	187
(a) Bei mit dem Grundgesetz für unvereinbar erklärten Steuergesetzen	187
(b) Bei „ungerechten“ Steuertatbeständen	191
(2) Die These von der fehlenden Bestimmtheit i. S. v. Art. 103 Abs. 2, 104 GG	193
(3) Die These von der Anwendbarkeit eines lex mitior	195

dd) Gegenauffassung in der Literatur	197
ee) Judikatur der Strafgerichte	200
ff) Judikatur der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofes	202
gg) Die Auffassung der Finanzverwaltung	204
hh) Eigener Ansatz	206
(1) Zur „Ungerechtigkeit“ steuerlicher Normen unter Berücksichtigung der Radbruchschen Formel	206
(a) Rechtsphilosophischer Ansatz zur Lösung der Spannung zwischen Gerechtigkeit und positivem Recht ..	206
(b) Differenzierung nach Fallgruppen der Unvereinbarkeitsentscheidungen	209
(c) Analyse bisheriger steuerverfassungsrechtlicher Unvereinbarkeitsentscheidungen	212
(d) Folgerungen für die Strafwürdigkeit bei gleichheitswidrigen Steuern	220
(e) Folgerungen für die Strafwürdigkeit bei gegen Freiheitsrechte verstoßenden Steuern	221
(2) Die Strafbarkeit trotz Bestimmtheitsverstoßes i. S. d. Art. 103 Abs. 2 GG	221
(3) Intertemporales Strafrecht und Art. 103 Abs. 2 GG	223
ii) Schlußfolgerung	225
IV. Zwischenergebnis	226
C. Gesetzlichkeit der Straftat und Analogieverbot („ <i>nullum crimen sine lege stricta</i> “)	226
I. Vorbemerkung	226
II. Tatbestandsmäßigkeit und Analogieverbot im Steuerrecht	227
1. Verfassungsrechtliche Vorgaben und Stand der Diskussion	227
2. Rechtsprechungstendenzen	229
a) Die ältere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	229
b) Die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	230
c) Die Strafgerichtsbarkeit	231
d) Judikatur des Bundesverfassungsgerichtes	231
3. Inkurs: Verfassungsrechtliche Verankerung eines „ <i>nullum tributum sine lege</i> “	232
a) Die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 S. 2, Abs. 3 S. 2 GG ...	232
b) Die Freiheit der Berufswahl nach Art. 12 Abs. 1 GG	233

c) Die ökonomische Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG	234
d) Gesetzesbindung nach Art. 20 Abs. 3 GG	235
4. Stand der Lehre und die Ableitung aus der Bestimmung des Art. 103 Abs. 2 GG	236
a) Die zwei widerstreitenden Positionen in der Literatur	236
b) Der Analogieschluß aus Art. 103 Abs. 2 GG für das Steuerrecht ..	238
c) Stellungnahme	243
III. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise und das verfassungsrechtliche Postulat der Unausweichlichkeit der Steuerlast	245
1. Begriff und Inhalt	245
2. Die Anerkennung durch das Bundesverfassungsgericht	247
3. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	249
4. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes	251
5. Die Auffassungen in der Lehre	252
6. Stellungnahme	257
IV. Exkurs: Die tatsächliche Betrachtungsweise	258
1. Begriff und Inhalt	258
2. Strafrechtliche Bedeutung am Beispiel des faktischen Geschäftsfüh- rers	258
V. Der Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO als wichtig- ster normierter Fall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	261
1. Verfassungsrechtsprechung	263
2. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	264
3. Die Rechtsprechung der Strafgerichte	267
a) Die Rechtsprechung des Reichsgerichts	267
b) BGH-Urteil vom 27. 01. 1982	268
c) BGH-Urteil vom 24. 08. 1983	269
d) BGH-Urteil vom 28. 01. 1987 („Reemtsma“)	269
e) BGH-Urteil vom 30. 05. 1990	269
f) Rechtsprechung einzelner Strafgerichte	270
g) Vergleich mit der Rechtsprechung im Subventionsrecht	273
4. Literaturmeinungen	273
a) Begriff der Angemessenheit	273

b) Rechtsnatur des § 42 AO	274
c) Konsequenzen für das Steuerstrafrecht	277
aa) Anwendbarkeit des § 42 AO im Steuerstrafrecht	277
bb) Abgrenzung von Steuerumgehung und Steuerhinterziehung .	278
5. Stellungnahme	280
VI. Spezielle Umgehungsklauseln am Beispiel des § 1 Abs. 2 a GrEStG	287
VII. Zwischenergebnis	289
D. Das Rückwirkungsverbot („ <i>nullum crimen sine lege praevia</i> “)	290
I. Vorbemerkungen	290
II. Neue Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rückwirkung im Steuerrecht	290
III. Zwischenergebnis	297
E. Ergebnis und Ausblick	298
§ 3 Der Grundsatz des „<i>in dubio pro reo</i>“ im Steuerstrafrecht	300
A. Vorbemerkungen	300
B. Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht	301
I. Begriff und dogmatischer Standort	301
II. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	303
III. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	304
IV. Meinungsstand der Literatur	305
V. Kritische Analyse und Übertragung auf das Steuerstrafrecht	307
C. Schätzung im Steuerrecht und strafrechtliche Wahrheitsfindung	309
I. Problemstellung	309
II. Steuerrechtliche Vorfragen	313
III. Stellungnahme	314
D. Gesteigerte Nachweispflichten bei Auslandsbeziehungen nach § 90 Abs. 2 AO	316
§ 4 Das Verhältnis von Steuer- und Steuerstrafverfahren am Prüfstein der Vor- fragenkompetenz als Verfassungsproblem	317
A. Problementfaltung	317
B. Inkurs: „ <i>iura novit curia</i> “ – Der (Straf-) Richter kennt das (Steuer-) Recht? ...	318

C. Standpunkt der Verfassungsrechtsprechung und die Befürworter einer Vorfragenkompetenz im Schrifttum	322
D. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes	325
E. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	325
F. Die Gegenposition von Teilen der Literatur (<i>Paul Kirchhof, Josef Isensee u. a.</i>)	326
G. Die Position von <i>Peter Lerche</i>	330
H. Stellungnahme	331
§ 5 Gesetzliche Durchbrechungen des staatlichen Strafanspruches	340
A. Vorbemerkung	340
B. Die strafbefreiende Selbstanzeige	340
I. Verfassungsmäßigkeit des § 371 AO	340
II. Verfassungsmäßigkeit der Handhabung der Vorschrift des § 371 AO bei Nichterfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen	348
III. Stellungnahme	349
C. Die Steueramnestie	350
D. Der Täter-Opfer-Ausgleich im Steuerstrafrecht als Verfassungsproblem	357
§ 6 Steuerfahndung bei Banken und das Bankgeheimnis als Verfassungsproblem .	361
A. Problemfaltung	361
B. Die Bedeutung der Rechtsanwendungsgleichheit bei der Besteuerung der Kapitaleinkünfte	364
I. Das Zinsurteil vom 27. 06. 1991	364
II. Stellungnahme	366
C. Verfassungsrechtliche Probleme der Bankenfahndung	369
I. Der „Dresdner-Bank I“-Beschuß vom 23. 03. 1994	369
II. Der „Dresdner-Bank II“-Beschuß vom 13. 12. 1994	371
III. Der Standpunkt der Literatur	371
1. Die Kritik von <i>Hans-Jürgen Papier</i> und <i>Andreas Dengler</i>	372
2. Die Kritik von <i>Walter Leisner</i>	375
3. Die Zustimmung von <i>Otfried Ranft</i>	376

	Inhaltsverzeichnis	21
	IV. Stellungnahme	377
D.	Die Kontroverse beim Bundesfinanzhof	379
	I. Vorbemerkungen	379
	II. Judikatur des VIII. Senats	379
	III. Judikatur des VII. Senats	380
	IV. Reaktion des Schrifttums	381
	V. Stellungnahme	381
E.	Abschließende Würdigung und weiterführende Gedanken	382

Fünftes Kapitel

	Rechtsvergleichung im Raum	385
§ 1	Vorbemerkungen	385
§ 2	Untersuchung anderer Rechtssysteme	386
	A. Österreich	386
	B. Schweiz	395
	C. Frankreich	404
	D. Angelsächsischer Rechtskreis	408

Sechstes Kapitel

	Die europäische Dimension	418
§ 1	Einfluß des europäischen Steuerrechts auf nationales Steuerstrafrecht	418
	A. Verfahrensrechtliche Garantien nach der Europäischen Menschenrechtskonvention	418
	I. Die Bedeutung für das Steuerrecht allgemein	418
	II. <i>The right to remain silent</i>	420
	III. <i>Nulla poena sine lege</i>	424
	B. Ansätze eines europäischen Strafrechts	424

I. De lege lata: Fehlende Kompetenzen	424
1. Keine Kompetenz zu eigenem Kriminalstrafrecht	424
2. Keine Kompetenz zu eigenem Besteuerungsrecht	426
II. Der bestehende Einfluß auf nationales Blankettstrafrecht	427
III. Steuerumgehung und Steuerhinterziehung	429
IV. Aussetzung des Strafverfahrens: § 396 AO oder Art. 234 Abs. 3 EGV? ..	430
V. De lege ferenda: Europäisches Steuerstrafrecht?	431
C. Steuerstrafrechtliche Ermittlungen bei Banktransaktionen und die Kapital- verkehrsfreiheit der Art. 58 ff. EGV	432
I. Der Standpunkt von <i>Georg Ress</i> und <i>Jörg Ukrow</i> u. a.	432
II. Kritische Stellungnahme	434
§ 2 Der Schutz gemeinschaftlicher Finanzinteressen durch das nationale Steuerstraf- recht nach § 370 Abs. 7 AO	437
§ 3 Ergebnis	439

Siebentes Kapitel

Schlußbetrachtung und Zusammenfassung	440
Literaturverzeichnis	447
Sachregister	493

Abkürzungsverzeichnis

a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
abw.	abweichend
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
AG	Amtsgericht
AktStR	Aktuelles Steuerrecht (Zeitschrift)
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv für öffentliches Recht (Zeitschrift)
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht / Archiv de droit fiscal suisse (Zeitschrift)
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters (Zeitschrift)
Az.	Aktenzeichen
BAO	Bundesabgabenordnung (der Republik Österreich)
BauGB	Baugesetzbuch
BayVBl	Bayerische Verwaltungsblätter (Zeitschrift)
BayVerf	Verfassung des Freistaates Bayern
BayVerfGH	Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BB	Der Betriebs – Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BdBSSt	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (Schweiz)
Bearb., bearb.	Bearbeiter, bearbeitet
begr.	begründet (von Autor)
Beschl.	Beschluß
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFHE	amtliche Entscheidungssammlung des Bundesfinanzhofes

BG	Schweizerisches Bundesgericht
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI. I	Bundesgesetzblatt Teil I, zitiert nach Jahr und Seite
BGE	amtliche Entscheidungssammlung des Schweizerischen Bundesgerichts
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen
BGHZ	amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BMF	Bundesminister (- ium) für Finanzen
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BStBl	Bundessteuerblatt, zitiert nach Teil I und II
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BuW	Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift)
BV	Schweizer Bundesverfassung
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	amtliche Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichtes
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
B-VG	Bundesverfassungs-Gesetz der Republik Österreich
bzw.	beziehungsweise
CGI	Code général des impôts
CpD	Conto pro Diverse
CTS	Corporate Tax Shelters
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbe (Autor)
dies.	dieselbe (Autorin), dieselben (Autoren)
Diss.	Dissertation
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (Jahrbuch)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	DStR Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DStZA	Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A (Zeitschrift)
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
e. V.	eingetragener Verein
EAO	Entwurf der Abgabenordnung 1977
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Entscheidungssammlung)
EG	Europäische Gemeinschaften
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
Egrd.	Entscheidungsgrund

EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einl.	Einleitung
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
ErbStG	Erbschaftssteuergesetz
Erk.	Erkenntnis
Erl.	Erlaß
Erw.	Erwägung
EStG	Einkommenssteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGRZ	Europäische Grundrechte-Zeitschrift (Zeitschrift)
f.	folgend (bei Zahlenangaben), für
ff.	fortfolgend
FG	Finanzgericht (bei Entscheidungen), Festgabe
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin.	Finanzministerium
FinStrG	(österreichisches) Finanzstrafgesetz
FJ	Finanz Journal (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FördgebG	Fördergebietsgesetz
fortgef.	fortgeführt
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GA	Goldammer's Archiv für Strafrecht (Zeitschrift)
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co KG	Kommanditgesellschaft mit GmbH als Komplementärin
GmbHG	Gesetz betreffend die GmbH
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GOBT	Geschäftsordnung des Deutschen Bundestages
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
Habil.	Habilitationsschrift
HansOLG	Hanseatisches Oberlandesgericht
HbFW	Handwörterbuch der Finanzwissenschaft
Hdb.	Handbuch
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Entscheidungssammlung)
HRG	Handwörterbuch der Rechtsgeschichte
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber
i. e. S.	im engeren Sinne
i. S. v.	im Sinne von

i. w. S.	im weiteren Sinne
i. d. F.	in der Fassung
i. V. m.	in Verbindung mit
IFA	International Fiscal Association
INF	Die Information über Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
insbes.	insbesondere
intertax	International Taxation (Zeitschrift)
IntKommEMRK	Internationaler Kommentar zur Europäischen Menschenrechtskonvention
IPBPR	Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift), zitiert nach Fach und Seite
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JBl	Juristische Blätter
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart, Neue Folge, (Zeitschrift)
JÖSchG	Gesetz zum Schutze der Jugend in der Öffentlichkeit
JR	Juristische Rundschau (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
jur.	juristisch
Jura	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JW	Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KrimSchrR	Kriminalschriftenreihe
krit.	kritisch
KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft
KStG	Körperschaftssteuergesetz
KStZ	Kommunale Steuerzeitschrift (Zeitschrift)
LAO	Luxemburgische Abgabenordnung
LG	Landgericht
lit.	litera
Losebl.	Loseblattausgabe
LSW	Lexikon des Steuer- und Wirtschaftsrechts
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MDR	Monatsschrift für deutsches Recht (Zeitschrift)
n. v.	nicht veröffentlicht

NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht (Zeitschrift)
NStZ-RR	NStZ Rechtsprechungsreport (Zeitschrift)
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschaft-Briefe (Zeitschrift), zitiert nach Fach und Seite
NWB-EN	NWB-Eilnachrichten (zitiert nach Fach und Seite)
o. V.	ohne Verfasser
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OFD	Oberfinanzdirektion
OGH	Oberster Gerichtshof (Österreich)
OLG	Oberlandesgericht
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
OWiG	Ordnungswidrigkeitengesetz
PartG	Parteiengesetz
RAO	Reichsabgabenordnung
Rdvfg.	Rundverfügung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	amtliche Entscheidungssammlung des Reichsfinanzhofes
RFM	Reichsfinanzminister(-ium)
RG	Reichsgericht
RGBI	Reichsgesetzblatt
RGSt	amtliche Sammlung des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	amtliche Sammlung des Reichsgerichts in Zivilsachen
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechungssammlung des Europäischen Gerichtshofes
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Seite, Satz (bei Paragraphenangaben)
Slg.	Sammlung
sog.	sogenannte (-r)
Sp.	Spalte
ST	Der Schweizer Treuhänder (Zeitschrift)
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBJb	Steuerberater Jahrbuch (Zeitschrift)
StBK	Steuerberater Kammermitteilungen (Zeitschrift)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)

StEK	Steuererlasse in Karteiform
SteuerStud	Steuer & Studium (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StKongRep	Steuerberaterkongreß-Report (Zeitschrift)
StPO	Strafprozeßordnung
str.	strittig
StraFo	Strafverteidiger Forum (Zeitschrift)
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StV	Strafverteidiger (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
StWa	Steuer-Warte (Zeitschrift)
SubvG	Subventionsgesetz
SWI	Steuern & Wirtschaft International (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u. a.	und andere, unter anderem
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
v.	von, versus (bei Entscheidungen)
verb.	verbunden (bei Entscheidungen)
Vfg.	Verfügung
VfGH	Österreichischer Verfassungsgerichtshof
VfSlg.	Sammlung der Entscheidungen des Österreichischen VfGH
vgl.	vergleiche
VStG	Vermögenssteuergesetz
VStR	Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (Schweiz)
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwGH	Verwaltungsgerichtshof (Österreich)
WBl	Wirtschaftsrechtliche Blätter (Zeitschrift)
WIB	Wirtschaftsrechtliche Beratung (Zeitschrift)
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
wistra	Zeitschrift für Wirtschaft, Steuern und Strafrecht (Zeitschrift)
WM	Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift)
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
z. B.	zum Beispiel
ZAP	Zeitschrift für die Anwaltspraxis (Zeitschrift)
ZfIR	Zeitschrift für Immobilienrecht (Zeitschrift)
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern (Zeitschrift)
zit.	zitiert

ZP	Zusatzprotokoll
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik (Zeitschrift)
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft (Zeitschrift)
zugl.	zugleich
zust.	zustimmend

„utque antehac flagitiis it
tunc legibus laborabatur“.¹

*Tacitus, Publius Cornelius
Annalen, 3, 25*

Erstes Kapitel

Einleitung

§ 1 Einführung in die Thematik

Der gegenwärtige Zustand im Steuerstrafrecht läßt sich am besten wie folgt beschreiben: Es vergeht fast kein Tag, an dem nicht erneut Personen des öffentlichen Lebens, seien es Politiker, namhafte Geschäftsleute, Künstler oder Sportler, der Steuerhinterziehung verdächtigt werden.

Da diesem Personenkreis eine nicht zu unterschätzende Vorbildfunktion zukommt, wird das Vertrauen der Öffentlichkeit immer wieder aufs neue erschüttert. In mehreren dieser Fälle entsteht der Eindruck in der Öffentlichkeit, als ob die Finanzverwaltung diesen Personen des öffentlichen Lebens eine bevorzugte Behandlung angedeihen läßt. Solche unglücklichen Verquickungen wurden in Baden-Württemberg für den Fall Peter Graf, in Bayern für den Fall Johannes Zwick nachgesagt. Ob dies im Einzelfall zutrifft, mag dahinstehen. Bereits der Anschein ist für die Akzeptanz des Steuersystems durch die breite Öffentlichkeit schädlich.

Ganz allgemein ist die Haltung der Finanzverwaltung als bestimmender Faktor eines glaubwürdigen Steuerrechts und seines praktischen Vollzugs nicht zu unterschätzen. Es prägt sich das Bild eines Finanzbeamten, der beim Lohnsteuerpflichtigen jeden Werbungskostenbeleg und jede Spendenquittung abhakt, beim Unternehmer hingegen ungeprüft dessen Steuererklärungen veranlagt, ohne daß in ausreichenden Zeitabständen eine Betriebsprüfung durchgeführt würde. Daß kleine und mittlere Betriebe nur nach vielen Jahren wieder mit einer Außenprüfung rechnen müssen, ist bekannt. Ein solches Zweiklassensteuerrecht ist politisch gewünscht. Es entspricht der Förderung der ansässigen Wirtschaft. Personelle Unterbesetzungen und fehlende Zuweisungen an Sachmitteln durch die Ministerien sind auf höchster Ebene entschieden.

¹ „Früher litten wir unter Verbrechen, heute leiden wir unter Gesetzen“.

Aus der Tagespresse erfahren wir ferner, welche uns als seriös bekannte Bank an diesem Tage Besuch durch die Steuerfahndung erhalten hat. Alle namhaften Institute waren schon betroffen. Die Vorstandsetagen hingegen halten ihre Branche für „stigmatisiert“.

Angesehenen Wochenzeitschriften² entnehmen wir alles über Finanzen, Steuerflucht und Steueroasen. Von Andorra bis zur Schweiz ist ersichtlich, wie gut das Bankgeheimnis ist und wo Kontrollmitteilungen zu befürchten sind.

Neuere Entwicklungen in der Steuerveranlagung lassen vermuten, daß jedoch auch im Bereich der Arbeitnehmerveranlagungen Steuerhinterziehungen zunehmen. Aus den Erfahrungen der USA ist zu befürchten, daß die dort seit einiger Zeit eingeräumte Möglichkeit, Steuererklärungen per Computer einzureichen, auch hierzulande zu einem Ansteigen von Steuerdelikten führen könnte, weil die Kontrolle der elektronischen Weiterverarbeitung erschwert ist.

§ 2 Methodische Vorbemerkungen

Die wissenschaftliche Durchdringung des Spezialgebietes des Steuerstrafrechts in der vorhandenen Literatur und Rechtsprechung ist trotz verschiedentlicher Aufrufe,³ über wenige grundlegende Arbeiten hinaus nicht gewährleistet, weite Forschungsfelder sind offen geblieben oder noch nicht abschließend geklärt. Verfassungsrechtliche Fragen werden häufig nur am Rande gestreift oder nicht zusammenhängend und geschlossen dargestellt.⁴ Eine Erörterung des europäischen Steuerrechts und seiner Auswirkungen auf das deutsche Steuerstrafrecht fehlen völlig. Es gilt hier eine Brücke zwischen den betroffenen Bereichen zu schlagen.

Die Schnittstellen zwischen benachbarten Rechtsgebieten stellen besondere Anforderungen an denjenigen, der sie untersuchen will. Sie verlangen ein geschicktes Abwägen zwischen den verschiedenen, häufig sogar gegenläufigen Wertungsaspekten. Dies ist nur mit einem gewissen Gespür für die dogmatischen Eigenheiten der angrenzenden Rechtsgebiete zu bewerkstelligen. Die dabei unweigerlich auftretenden Spannungen sollen in der vorliegenden Arbeit zum Gegenstand der Betrachtung gemacht werden.

Man wirft dem „Zwitter“ des Steuerstrafrechts, welches historisch als Appendix des Steuerrechts entstanden ist und von einer „steuerrechtlichen Denkweise“ ge-

² O. V., Steueroasen – die Paradiese unter die Lupe genommen, FOCUS v. 22. 06. 1997.

³ Rengier, Rudolf, Aushöhlung der Schweigebefugnis des auch steuerlich belangten Beschuldigten durch „nachteilige“ Schätzungen?, BB 1985, 720, 720. Seckel, Carola, Die Steuerhinterziehung (§ 370 AO 1977), S. 37.

⁴ Dies gilt auch für die Schweiz: Behnisch, Urs, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, S. VII führt dies darauf zurück, daß die staatsrechtliche Bedeutung des Steuerstrafrechts verkannt wurde.

prägt ist,⁵ seiner Rechtsnatur nach aber auf dem Schuldprinzip gründendes Strafrecht darstellt, eine „Zwei-Reiche-Lehre“ vor, in der materielles Steuerrecht und Strafrecht nicht integriert sind.⁶ Einerseits ist es unter den Begriff des „Strafrechts“ i. S. d. Art. 74 Nr. 1 GG zu subsumieren, nicht hingegen unter das „Steuerrecht“ i. S. d. Art. 105 GG,⁷ andererseits ist das Steuerstrafrecht aufgrund seiner Verweisung auf das Steuerrecht „der Büttel des Steuerschuldrechts, nicht sein Herr“.⁸ In der Abgabenordnung findet dies darin seinen Ausdruck, daß den Steuergesetzen der Vorrang vor den Vorschriften des Verfahrensrechts gebührt.⁹

Der Steuerstraftäter genießt ein verfassungsrechtlich garantiertes Recht auf eine effektive Verteidigung und Waffengleichheit gegenüber der Anklagebehörde. Die Verfassung trifft keine Aussage über die mit der Verteidigung betrauten Personen. Auch der einfache Gesetzgeber hat sich nicht festgelegt, welche Personengruppe Steuerstrafverteidigung ausüben darf. Nach §§ 138 Abs. 1 StPO, 392 Abs. 1 AO können sowohl (juristisch vorgebildete) Rechtsanwälte und Hochschullehrer wie auch die (zumeist betriebswirtschaftlich vorgebildeten) Angehörigen der steuerberatenden Berufe, also Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Steuerbevollmächtigte die Steuerstrafverteidigung wahrnehmen. Die Wissenschaft hat diese Praxis weitgehend gebilligt.¹⁰ Sie ist historisch bedingt¹¹ und zwischenzeitlich verfestigt. Auf der anderen Seite sind in den Bußgeld- und Strafsachenstellen der Finanzämter Beamte tätig, denen im Rahmen ihrer Ausbildung zum Diplom-Finanzwirt nur rudimentäre Kenntnisse des Strafrechts vermittelt werden und die somit darauf angewiesen sind, sich erst in der Praxis entsprechendes Wissen anzueignen. Die Rechtswirklichkeit wird demzufolge von Akteuren mit unterschiedlichem Vorverständnis und zumeist außerjuristischer Vorbildung geprägt.

⁵ *Maiwald*, Manfred, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, S. 1.

⁶ *Rüping*, Hinrich, Steuerstrafrecht als Strafrecht, FG f. Günther Felix, S. 358 f.; a. A. wohl noch *Meilicke*, Heinz, Steuerrecht I, S. 13, der das Steuerstrafrecht als Teil des Steuerrechts bezeichnet.

⁷ *Degenhart*, Christoph, in: Sachs, Michael, Grundgesetz, Art. 74, Rn. 12; *Maunz*, Theodor, in: Maunz / Dürig / Herzog / Scholz, Grundgesetz, Art. 74, Rn. 67.

⁸ *Isensee*, Josef, Aussetzung des Steuerstrafverfahrens – rechtsstaatliche Ermessensdirektiven, NJW 1985, 1007, 1009.

⁹ *Rombach*, Engelbert, Dauervergehen im Steuerstrafrecht, S. 4.

¹⁰ *Maas*, Hans-Josef, Probleme bei der gemeinschaftlichen Verteidigung durch Rechtsanwälte und Angehörige der steuerberatenden Berufe, S. 129 ff. *Maas* kommt zu dem Ergebnis, daß alle betroffenen Berufsstände in gleicher Weise geeignet erscheinen, die Vertretung des Steuerstraftäters zu übernehmen. Dies gilt sowohl für deren Vorbildung als auch für die jeweilige berufsrechtliche Stellung, die sie an öffentliche Interessen bindet. Ebenso *Bornheim*, Wolfgang / *Birkenstock*, Reinhard, Steuerfahndung – Steuerstrafverteidigung, S. 167.

¹¹ Hintergrund waren die Entwicklungen im Jahr 1933, als die nationalsozialistischen Machthaber Juden von der Steuerberatung ausschließen wollten, deren Zugang bis dahin weitgehend unreguliert und damit unbeschränkt war. Zu dieser geschichtlichen Herkunft weiterführend: *Giese*, Frank Paul, Abgabenordnung im Dritten Reich, S. 143 ff.