

### Steuerstrafrecht

---

Rechtsanwalt Dr. Frédéric Schneider, Hamburg

## Quedenfeld, Dietrich/Füllsack, Markus et al., Verteidigung in Steuerstrafsachen

5. Auflage, C.F.Müller, Heidelberg 2016, 652 S., Softcover, 79,99 Euro.

### I. Einleitung

Für den Strafverteidiger stellt die Verteidigung in Steuerstrafsachen eine besonders anspruchsvolle Aufgabe dar. Anders als bei einem im Kernstrafrecht angesiedelten Mandat ist es für die erfolgreiche Verteidigung gegen steuerstrafrechtliche Vorwürfe nicht allein ausreichend, die Vorschriften des Strafgesetzbuches und der Strafprozessordnung sicher zu beherrschen. Vielmehr müssen ergänzend auch steuer- und steuerstrafrechtliche Besonderheiten des Falls erkannt und mit Blick auf die eigene Praxis der Materie gewürdigt werden. Über die bloße Rechtskenntnis hinaus erfordert die Bearbeitung steuerstrafrechtlicher Mandate zudem das Wissen um die Rechtsanwendung und Verfahrensgestaltung durch die jeweils zuständigen Finanzermittlungs- bzw. Steuerstrafverfolgungsbehörden.

Zu den Besonderheiten zählen dabei etwa die Wechselwirkung zwischen steuerrechtlichen, steuerstrafrechtlichen und strafrechtlichen Normen, die Doppelfunktion der einzelnen Behörden im Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren sowie unterschiedliche Mitwirkungspflichten des Beschuldigten je nach Verfahrensart. Ferner müssen bei der Erarbeitung einer Verteidigungsstrategie gerade im Steuerstrafrecht haftungs- und berufsrechtliche sowie sonstige Nebenfolgen des Verfahrens in jedem Verfahrensstadium im Blick behalten werden, um den Interessen des Mandanten möglichst umfassend Rechnung tragen zu können.

Um diese Herausforderung zu meistern, ist – nicht zuletzt auch wegen der bei den zuständigen Ermittlungsbehörden in steuerrechtlicher Hinsicht besonders hohen Fachkompetenz – die Aneignung möglichst umfassender und stets möglichst aktueller Kenntnisse im Bereich des Steuer- und Steuerstrafrechts erforderlich. Dass diese Rechtsgebiete für viele Rechtsanwälte zumindest zu Beginn ihrer beruflichen Tätigkeit eher Neuland sind, liegt vor allem daran, dass – in den meisten Bundesländern – weder das Steuerrecht noch das Steuerstrafrecht zum Pflichtstoff der juristischen Ausbildung gehören. Einem Strafverteidiger, der auch steuerstrafrechtliche Mandate übernehmen möchte, ist es daher in aller Regel selbst überlassen, sich die erforderlichen Kenntnisse in diesen Bereichen anzueignen.

Diesen Strauß an Bedürfnissen greift der *Quedenfeld/Füllsack* umfangreich auf, indem er sowohl Berufsanfänger als auch erfahrene Berufsträger dabei unterstützt, sich einen inhaltlich umfassenden, aber zugleich angemessen komprimierten und auf die Bedürfnisse der Praxis zugeschnittenen, aktuellen Überblick über die materiellen und verfahrensrechtlichen Besonderheiten der Verteidigung in Steuerstrafsachen zu verschaffen.

### II. Zum Inhalt

Im ersten Teil des *Quedenfeld/Füllsack* wird der Leser an die strukturellen und begrifflichen Grundlagen des Steuerstrafverfahrens herangeführt. In diesem Zusammenhang finden sich insbesondere auch (berufs-)rechtliche Vorgaben hinsichtlich der Möglichkeit nicht als Rechtsanwalt tätige Personen mit der Verteidigung in Steuerstrafverfahren zu betrauen. Gerade für Berufsanfänger erscheinen zudem die an dieser Stelle befindlichen Hinweise zu den erforderlichen Schritten bei der Erstellung eines Verteidigungskonzepts einerseits und der weiteren Mandatsabwicklung in Steuerstrafsachen andererseits besonders hilfreich. Erfreulich klar wird zudem herausgestellt, dass das Steuerstrafverfahren nie für sich alleine, son-

dem stets in Zusammenschau mit dem dazugehörigen finanz- und verwaltungsgerichtlichen bzw. -behördlichen Verfahren steht. Die Autoren weisen ferner darauf hin, welche Konsequenzen aus diesem Zusammenwirken für die Verteidigung zu ziehen sind und unterstützen den Leser auf diesem Weg dabei, den Blick auf das große Ganze nicht aus den Augen zu verlieren.

Der erste Teil ermöglicht mithin gerade dem Steuerstrafrechtsneuling einen angemessen ausführlichen Einstieg in die Materie, ohne in den Augen des erfahrenen Steuerstrafrechtlers unverhältnismäßig lang zu sein.

Im zweiten Teil werden zum einen die Tatbestände des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts innerhalb und außerhalb der Abgabenordnung und zum anderen Einzelfragen zu dieser Materie erläutert. Letztere betreffen u.a. die Themenkomplexe Täterschaft und Teilnahme, Versuch und Verjährung. Den Abschluss des zweiten Teils bildet eine knappe Darstellung klassischer Hinterziehungsfälle.

Im Vergleich zu der einschlägigen Kommentarliteratur sind die Erläuterungen im *Quedenfeld/Füllsack* insbesondere an dieser Stelle zuallermeist deutlich kürzer gehalten. Dass dies keinen Mangel des Werks darstellt, versteht sich in Anbetracht der Intention, ein Praxishandbuch für die Verteidigung in Steuerstrafsachen verfassen zu wollen, von selbst. Dies gilt umso mehr in Anbetracht des Umstandes, dass sich im gesamten Werk weiterführende Nachweise finden, die es dem Rechtsanwender ermöglichen, Spezialfragen bei der Bearbeitung der von ihm übernommenen Mandate ohne größeren Aufwand ergänzend zu recherchieren.

Dass einzelne Themen nicht bis ins kleinste Detail, sondern auf die für die Praxis wesentlichen Gesichtspunkte reduziert und dennoch umfangreich dargestellt werden, muss gerade als größter Mehrwert des *Quedenfeld/Füllsack* gesehen werden. Dem Leser des Werks ist es außerordentlich schnell möglich, sich einen praxisbezogenen Überblick über die insgesamt relevanten Gesichtspunkte zu verschaffen, ohne Sorge haben zu müssen, für die Bearbeitung seiner Mandate entscheidendes zu übersehen. Abgerundet wird diese Herangehensweise – etwa im Abschnitt zur Schätzung des Hinterziehungsbetrags (s. Teil 2, Abschnitt IV. 8.) – sowohl durch Hinweise zur Bewertung bestimmter Umstände aus Sicht der Praxis als auch durch Anregungen zu möglichen Verteidigungsansätzen. Diese Aspekte bieten einen erheblichen Mehrwert gegenüber etwa der klassischen Kommentarliteratur.

Der *Quedenfeld/Füllsack* füllt damit die Lücke zwischen dieser klassischen Kommentarliteratur und den oftmals ebenfalls deutlich umfassenderen – sowie im Vergleich zum *Quedenfeld/Füllsack* auch teils deutlich teureren – Anwaltshandbüchern und stellt somit eine sinnvolle Ergänzung der zur Verfügung stehenden Literatur im Steuerstrafrecht dar.

Die beiden inhaltlichen Schwerpunkte des Werkes finden sich im dritten und vierten Teil, in denen das Recht der Selbstanzeige (Teil 3) und die Abschnitte des Steuerstrafverfahrens (Teil 4) dargestellt werden.

Im dritten Teil wird zunächst die Fortentwicklung des Selbstanzeigerechts, die für das Verständnis dieses Instituts, seiner Voraussetzungen und der dazu ergangenen älteren Rechtsprechung und Literatur erforderlich ist, angemessen knapp erläutert. Breiter werden sodann die für die Praxis außerordentlich wichtigen Sperrgründe der Selbstanzeige aus § 371 Abs. 2 AO und die besonders schweren Fälle i.S.d. § 370 Abs. 3 AO erläutert.

Dabei konnte die Änderung der bisherigen Rechtsprechung des BGH zur Bestimmung des großen Ausmaßes i.S.d. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO in dieser Auflage des *Quedenfeld/Füllsack* nicht mehr berücksichtigt werden und wird daher in die sechste Auflage aufzunehmen sein. Hiernach soll die Wertgrenze des „großen Ausmaßes“ nunmehr bei Betrug (§ 263 StGB), Bestechung und Bestechlichkeit von Amtsträgern (§ 335 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 StGB) und Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO) einheitlich bei 50.000 Euro liegen (vgl. zur Steuerhinterziehung BGH, Urteil vom 27. Oktober 2015 – 1 StR 373/15 und – zu § 335 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 StGB – BGH, Urteil vom 23. November 2015 – 5 StR 352/15), wohingegen sie in bestimmten Hinterziehungsfällen zuvor erst ab einem Betrag von 100.000 Euro gesehen wurde (vgl. BGH, Urteil vom 2. Dezember 2008 – 1 StR 416/08 = BGHSt 53, 71).

Diese Rechtsprechungsänderung ist für die Praxis insbesondere insofern wichtig, als dass der BGH damit die lange Verjährungsfrist des § 376 Abs. 1 AO – zehn statt fünf Jahre – für alle über einem Hinterziehungsbetrag von 50.000 Euro liegenden Fälle zur Anwendung bringt

– unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen eines Regelbeispiels nach dem Ergebnis der Gesamtwürdigung aller Tatumstände. Dieser Ausdehnung der strafrechtlichen Verjährung kann insbesondere hinsichtlich der Frage der Vollständigkeit einer Selbstanzeige erhebliche Bedeutung zukommen.

Eine gesetzliche Neuerung, die noch nicht in der aktuellen Auflage des *Quedenfeld/Füllsack* berücksichtigt werden konnte, hat im Hinblick auf § 370 Abs. 3 AO das am 25. Juni 2017 in Kraft getretene Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften gebracht (sog. Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz – Gesetz vom 23. Juni 2017 – Bundesgesetzblatt Teil I 2017 Nr. 39 vom 24. Juni 2017, S. 1682). Mit diesem Gesetz wird die fortgesetzte Steuerhinterziehung durch verdeckte Geschäftsbeziehungen zu einer vom Steuerpflichtigen beherrschten Drittstaat-Gesellschaft in den Katalog der besonders schweren Steuerhinterziehungen aufgenommen, vgl. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 6 AO.

Zur besonderen Übersichtlichkeit des rund 150 Seiten langen dritten Teils trägt es bei, dass dieser mit einem Abschnitt zur Gesamtbetrachtung des Rechts der Selbstanzeige endet. Des Weiteren werden dem Leser Leitlinien aufgezeigt, die ihn bei der Beantwortung der Frage, in welchen Konstellationen sich eine Selbstanzeige (noch) anbietet, unterstützen sollen. Weitere Unterstützung erfährt der Praktiker in diesem Zusammenhang durch den im sechsten Teil des *Quedenfeld/Füllsack* enthaltenen Fragenkatalog zur Selbstanzeigeberatung. Diese Materialien wollen dabei naturgemäß nicht als allgemeingültige Blaupause für alle erdenklichen Fallkonstellationen verstanden sein. Gleichwohl stellen sie wertvolle Ausgangspunkte für die vom Praktiker selbst anzustellenden Erwägungen dar, indem sie insbesondere dem Einsteiger in das Recht der Selbstanzeige Werkzeuge an die Hand geben, die er bei der Bewertung möglicher Anzeigekonstellationen gewinnbringend einsetzen kann. Gleiches gilt für die ebenfalls im sechsten Teil enthaltenen Mustertexte für verschiedene Formen der Selbstanzeige.

Der Ablauf des (Steuer-)Strafverfahrens wird im vierten Teil ausführlich dargestellt. Auch hier betrachten *Quedenfeld/Füllsack* et al. jeweils mögliche Verteidigungsmaßnahmen, so dass für den Leser gut nachvollziehbar ist, in welchem Stadium er wie auf einen steuerstrafrechtlichen Vorwurf oder hierauf fußende strafprozessuale Maßnahmen der Ermittlungsbehörden reagieren kann.

Besonders umfassend wird in dem Werk das Recht der internationalen Amts- und Rechtshilfe dargestellt. Gerade Berufsanfängern dürfte dies wiederum nur bedingt ein Begriff sein, obwohl es für die Beratung steuerstrafrechtlicher Mandate mit internationalem Bezug von großer Bedeutung ist. Vor dem Hintergrund internationaler Rechtsentwicklungen und Vorfälle im Bereich des Steuerstrafrechts, wie etwa der Veröffentlichung der sog. Panama Papers oder der Einführung der Unternehmensstrafe für Steuerhinterziehung im Vereinigten Königreich infolge des am 27. April 2017 verabschiedeten Criminal Finance Act 2017, könnte es sich dabei anbieten, den *Quedenfeld/Füllsack* im Anschluss an die Darstellung des Rechts der internationalen Amts- und Rechtshilfe zukünftig um einen kurzen Überblick zu den bei Steuerhinterziehung im Ausland drohenden Sanktionen und um Hinweise zu sonstigen aktuellen Entwicklungen internationaler Bedeutung zu ergänzen, um auch in dieser Hinsicht einen aktuellen Kenntnisstand der Leser zu gewährleisten.

Für die nächste Auflage wird zudem der Abschnitt zur Vermögensabschöpfung und der prozessualen Sicherung (Teil 4, Abschnitt II. 4.) an die Neuerungen durch das am 1. Juli 2017 in Kraft getretene Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung angepasst werden müssen (Gesetz vom 13. April 2017 – Bundesgesetzblatt Teil I 2017 Nr. 22 vom 21. April 2017, S. 872).

Im fünften Teil werden neben dem Urteil, dem Strafbefehl und dem Bußgeldbescheid auch weitere Verfahrensabschluss-, Sanktions- und Nebenfolgemöglichkeiten erläutert.

Dieser Teil schließt mit einer Erläuterung der außerstrafrechtlichen Auswirkungen und Konsequenzen steuerstrafrechtlicher Sachverhalte. Da diese Folgen, etwa der unter Umständen drohende Verlust des Jagdrechts oder Flugscheins, in der Praxis allzu leicht übersehen werden können, ist den Autoren an dieser Stelle Dank für die aufgenommenen Hinweise geschuldet. Insbesondere in Bezug auf den Ausschluss von öffentlichen Aufträgen und die Entziehung der Fahrerlaubnis als mögliche Nebenfolgen (auch) einer Steuerstraftat besteht aufgrund jüngster Gesetzentwicklungen Anlass zur Sorge, dass es in Zukunft häufiger zum Ausspruch entsprechender Nebenstrafen bzw. -folgen kommt (vgl. etwa § 44 Abs. 1 S. 1 und

2 StGB n.F., in Kraft getreten am 24. August 2017 durch das Gesetz vom 17. August 2017 – Bundesgesetzblatt Teil I 2017 Nr. 58 vom 23. August 2017, S. 3202).

Im sechsten und abschließenden Teil des Werks finden sich sodann einige weitere Arbeitshilfen und Mustertexte, die bei der Bewältigung der Besonderheiten und Herausforderungen des Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrechts und der Einschätzung und Bearbeitung des vom Strafverteidiger übernommenen Mandats ebenfalls außerordentlich hilfreich sind.

### III. Zusammenfassungen der inhaltlichen und personellen Änderungen im Vergleich zur Voraufgabe

Im Vergleich zur Voraufgabe umfasst die fünfte Ausgabe des Mitte der 1990er Jahre erstmals erschienenen Werkes rund 140 zusätzliche und damit mittlerweile über 600 Textseiten. Diese wurden vor allem zur Aufarbeitung der steuerstrafrechtlichen Entwicklungen in den Jahren 2012 bis 2015 genutzt. Hierzu zählen insbesondere das mit Wirkung zum 1. Januar 2015 reformierte Recht der Selbstanzeige der §§ 371, 378 AO (Gesetz vom 22. Dezember 2014 – Bundesgesetzblatt Teil I 2014 Nr. 63 vom 30. Dezember 2014, S. 2415) sowie die in diesem Zusammenhang relevante Abgrenzung der Selbstanzeige von der Berichtigung von Erklärungen i.S.d. § 153 AO. Daneben wurden – etwa im Hinblick auf den sog. automatischen Informationsaustausch – aktuelle Entwicklungen in der internationalen Amts- und Rechtshilfe berücksichtigt.

Auch beim Autorenteam hat es im Vergleich zur Voraufgabe Veränderungen gegeben. Für den aus dem Kreis der Autoren ausgeschiedenen Markus Krauter sind Dr. Max Klinger und Dr. Sebastian Bürger, LL.M. (Auckland) hinzugekommen, die – wie die Gründungsautoren Dr. Dietrich Quedenfeld und Prof. Dr. Markus Füllsack sowie der seit der vierten Auflage an dem Werk beteiligte Autor Dr. Florian Bach – als Rechtsanwälte in den Bereichen Strafrecht und/oder Steuerrecht tätig sind. Durch die Mitwirkungen von Michael Braun, ebenfalls seit der vierten Auflage an dem Werk beteiligt und Sachgebietsleiter der Steuerfahndung, kann der Leser dieses Buches darüber hinaus auch unmittelbar von der Expertise eines Vertreters auf Seiten der Ermittlungsbehörden in Steuerstrafsachen profitieren.

### IV. Fazit

Der *Quedenfeld/Füllsack* stellt ein umfassendes und zugleich außerordentlich praxistaugliches Werk für die Tätigkeit des Strafverteidigers in Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitssachen dar. Dieser Gesamteindruck fußt nicht nur auf den trotz komplexer Materie schnell zugänglichen Texten, die durch Tabellen, Mustertexte sowie weiterführende Literatur- und Rechtsprechungshinweise angereichert wurden, sondern auch auf der den Texten entnehmbaren und über die bloße rechtliche Expertise hinausgehende langjährige Praxiserfahrung der Autoren im Steuerstrafrecht. Dass der *Quedenfeld/Füllsack* dabei mit einem Preis von rund 80,00 Euro erheblich günstiger ist als die Mehrzahl steuerstrafrechtlicher Fachbücher, rundet das positive Bild zusätzlich ab. Sowohl in der Bibliothek des Beraters, der nur selten mit steuerstrafrechtlichen Mandaten in Berührung kommt, des Berufsanfängers als auch des erfahrenen Steuerstrafrechtlers darf der *Quedenfeld/Füllsack* nicht fehlen.

Im Hinblick auf die Zukunft des Steuerstrafrechts kann abschließend auf eine Beschlussdrucksache des Bundesrats zu dem Entwurf des bereits zuvor erwähnten Steuerumgebungsbekämpfungsgesetzes verwiesen werden (BR-Drs. 365/17 (B) vom 2. Juni 2017). In diesem erneuerte der Bundesrat seine Forderung nach (weiteren) geeigneten Schritten „zur Erhöhung der Transparenz bei finanziellen Auslandsbeziehungen und zur Bekämpfung der internationalen Steuerumgehung“, wie etwa der Einführung einer gesetzlichen Anzeigepflicht für Steuervermeidungsgestaltungen. Eine solche Anzeigepflicht findet sich auch in einem am 21. Juni 2017 bekannt gewordenen Vorschlag der Europäischen Kommission wieder. Danach sollen „Intermediäre“ wie Rechtsanwälte und Steuerberater, aber auch Unternehmen ab dem 1. Januar 2019 dazu verpflichtet sein, grenzüberschreitende Steuerplanungsstrategien, die bestimmte Merkmale und Kennzeichen aufweisen und zu steuerlichen Einbußen für nationale Regierungen führen können, den zuständigen Steuerbehörden un- aufgefördert zu melden, bevor sie zum Einsatz kommen. Die betreffenden Angaben sollen zudem über eine zentrale Datenbank automatisch unter den Mitgliedstaaten ausgetauscht werden können.

Nicht nur vor diesem Hintergrund kann daher davon ausgegangen werden, dass der Bereich des Steuerstrafrechts auch in den nächsten Jahren eine in besonders hohem Maße rechtspolitisch bewegte Materie bleiben wird. Die sechste Auflage des *Quedenfeld/Füllsack* darf daher schon jetzt mit Spannung und Vorfreude sowie der sicheren Gewissheit, mit diesem Werk einen verlässlichen Partner für die Herausforderungen der Verteidigung in Steuerstrafsachen gefunden zu haben, erwartet werden.