

Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren

Die Verbindung von steuerrechtlicher
und strafprozessualer Verständigung

Von

Ulrich Pflaum

Duncker & Humblot · Berlin

Inhaltsverzeichnis

Einführung	19
-------------------------	----

1. Kapitel

Die Besonderheiten des Steuerstrafverfahrens

A. Differenzierung innerhalb der Steuerstraftaten	23
B. Materielle rechtliche und prozessuale Probleme bei der Steuerhinterziehung, § 370 AO	25
I. Bedeutung des materiellen Steuerrechts	26
II. Prozessuale Schwierigkeiten	28
1. Anforderungen an die richterliche Überzeugungsbildung	28
a) Berechnungsdarstellung in den Urteilsgründen	29
b) Eigene Sachverhaltsermittlung des Gerichts	29
c) Ausnahmsweise Entbehrlichkeit der Berechnungsdarstellung	30
2. Grundsatz der Verfahrensbeschleunigung, Art. 6 EMRK	31
C. Täterkreis der Steuerstraftaten	32
I. Sozialprofil der Steuerstraftaten	33
II. Soziale Differenzierung nach Tatmerkmalen	33
D. Behördenorganisation im Steuerstrafverfahren	34
I. Rechtliche Grundlagen	34
II. Bündelung steuer- und steuerstrafrechtlicher Kompetenzen	36
1. Organisationsmodelle in der Praxis	37
2. Bedeutung für das Zustandekommen einer Gesamtbereinigung	38
III. Finanzbehörden als Strafverfolgungsbehörden	38
E. Fiskalische Aspekte des Steuerstrafrechts	40
F. Zusammenfassung	42

2. Kapitel

Die Höchststrafenabrede im Steuerstrafverfahren

A. Rechtliche Grundlagen der Höchststrafenabrede	43
I. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	44
1. Die „Idee der Gerechtigkeit“	44
2. Die Freiheit der Willensbetätigung und Willensentschließung des Angeklagten	45
3. Grundsätzliche Bedeutung der Entscheidung	46
II. Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs	47
1. Urteil des 4. Strafsenats vom 28.08.1997 – 4 StR 240/97	48
2. Beschluss des Großen Strafsenats vom 03.03.2005 – GSSt 1/04	49
a) Bestätigung des Urteils des 4. Strafsenats vom 28.08.1997 – 4 StR 240/97	49
b) Rechtsmittelverzicht und revisionsgerichtliche Kontrolle von Höchststrafenabreden	50
III. Das Gesetz zur Regelung der Verständigung im Strafverfahren	51
1. § 257c StPO neuer Fassung als gesetzliche Grundlage der Höchststrafenabrede	51
2. Weitere Gesetzesänderungen	53
3. Beteiligung der Finanzbehörde an der Höchststrafenabrede	54
IV. Zwischenergebnis	56
B. Höchststrafenabrede und verfahrensmäßige Richtigkeitsgewähr	56
I. Handhabung der gerichtlichen Aufklärungspflicht	57
II. Reduziertes Aufklärungsinteresse der Verfahrensbeteiligten	58
III. Zwischenergebnis	59
C. Bedeutung der Höchststrafenabrede für das Besteuerungsverfahren	59
I. Anforderungen an das Geständnis in Steuerstrafsachen	61
II. Unbeachtlichkeit des Widerrufs des Geständnisses	62
III. Probleme der Verwertung konsensualer Urteile	64
1. Keine besondere Bindungswirkung des konsensualen Urteils	64
2. Gültigkeit des Erfahrungssatzes der Rechtsprechung bei Höchststrafenabreden	65
3. Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts	67
IV. Zwischenergebnis	68
D. Zusammenfassung	68

3. Kapitel

Die Verständigung im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren

A. Praktische Bedeutung	70
I. Anwendungsbereich und Bindungswirkung bei Strafverfahren wegen § 370 AO	71
1. Weiter Anwendungsbereich konsensualer Erledigungsformen	72
2. Bindungswirkung von Verständigungen und konsensualen Erledigungsformen	74
II. Exkurs: Ausschluss bei Strafverfahren wegen § 370a AO	75
III. Einzelaspekte des Strafbefehlsverfahrens	77
IV. Fortbestand der Unschuldsvermutung bei Einstellung gemäß § 153a StPO	79
1. Erfordernis der Feststellung der Steuerhinterziehung im Besteuerungsverfahren	79
2. Bedenken gegen die Feststellung der Steuerhinterziehung im Besteuerungsverfahren	80
a) Vereinbarkeit mit den Grundsätzen des Vertrauensschutzes und der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung	80
b) Vereinbarkeit mit der Unschuldsvermutung gemäß Art. 6 Abs. 2 EMRK	81
aa) Anwendbarkeit des Art. 6 Abs. 2 EMRK	82
bb) Stellungnahme	83
c) Kein Entgegenstehen des Strafklageverbrauchs gemäß § 153a StPO	85
3. Zwischenergebnis	86
V. Zwischenergebnis	86
B. Bedenken gegen konsensuale Erledigungsmöglichkeiten	86
I. Bedenken gegen Einstellungen gemäß § 153a StPO	87
II. Bedenken gegen das Strafbefehlsverfahren	88
III. Konsensuale Erledigung und Unterwerfungsverfahren	90
1. Differenzierung zwischen §§ 153 f. StPO und dem Strafbefehlsverfahren	91
2. Entscheidende Bedeutung der gerichtlichen Mitwirkung	92
IV. Zwischenergebnis	93
C. Zuständigkeit der Strafverfolgungsbehörden	93
I. Selbständiges Verfahren der Finanzbehörde	94
II. Evokationsrecht der Staatsanwaltschaft	94
1. Zusammenarbeit von Staatsanwaltschaft und Finanzbehörde	95
2. Informationsmöglichkeiten der Staatsanwaltschaft über Verfahren der Finanzbehörde	96
3. Zeitlicher Umfang des Evokationsrechts	97
4. Zwischenergebnis	99

III.	Zuständigkeit innerhalb der Finanzbehörde	99
1.	Verbindliche Kompetenzzuweisungen	100
a)	Trennung von Staatsanwaltschaft und Ermittlungsbeamten gemäß § 404 AO	100
b)	Keine Umgehung des § 404 AO	101
2.	Schlüsselfunktion der Steuerfahndung	102
3.	Bedeutung für Verständigungen im Ermittlungsverfahren	103
IV.	Unwirksame und fehlgeschlagene Absprachen	103
V.	Zwischenergebnis	105
D.	Informelle Absprachen	106

4. Kapitel

Die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren

A.	Grundlagen der tatsächlichen Verständigung	109
I.	Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	110
1.	Tatsächliche Verständigung zunächst als faktisches Phänomen	110
2.	Tatsächliche Verständigung als Rechtsinstitut	111
II.	Ältere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	112
1.	Grundtendenz der Rechtsprechung	112
2.	Weitergehende Rechtsprechung des sechsten Senats	113
3.	Zwischenergebnis	114
III.	Neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	115
1.	Der zugrunde liegende Fall	115
2.	Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs	116
IV.	Grundsatz der einseitig-hoheitlichen Sachverhaltsermittlung	117
1.	Einseitigkeit der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	118
2.	Begrenzte Reichweite der „Mitverantwortung“ des Steuerpflichtigen	119
V.	Zwischenergebnis	120
B.	Rechtsnatur der tatsächlichen Verständigung	121
I.	Bindung nach Treu und Glauben	122
II.	Tatsächliche Verständigung als öffentlich-rechtlicher Vertrag	123
III.	Stellungnahme	125
1.	Unzulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im Steuerrecht	126
2.	Wissens- statt Willenserklärung	127

a) Keine Vereinbarung über den Steueranspruch	128
b) Kein prozessualer Vertrag	129
c) Einvernehmliche Schätzung	131
IV. Parallelen und Unterschiede zur Höchststrafenabrede	133
V. Zwischenergebnis	135
C. Materielle Voraussetzungen der tatsächlichen Verständigung	136
I. Keine Verständigung über Rechtsfragen	136
1. Kein Bedürfnis für eine Verständigung über Rechtsfragen	137
2. Grundsätzliche Unterscheidbarkeit von Tatsachen- und Rechtsfragen	138
3. Wahrung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	139
a) „Konkretisierungsspielraum“ bei Rechtsfragen	140
b) Pflicht der Finanzbehörde zur einseitigen Rechtserkenntnis	141
c) Objektivrechtliche Funktion gerichtlichen Rechtsschutzes	142
d) Subjektiver Rechtsschutz durch kooperative Verfahrensteilhabe	143
4. Zwischenergebnis	146
II. Erschwerte Sachverhaltsermittlung	146
1. „Erschwerte Sachverhaltsermittlung“ in Abgrenzung zur „objektivierten Ungewissheit“	147
2. Praktische Relevanz in Hinterziehungsfällen	149
III. Kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis	151
IV. Zwischenergebnis	153
D. Formelle Voraussetzungen der tatsächlichen Verständigung	153
I. Mitwirkung eines zuständigen Amtsträgers	154
1. „Mitwirkung“ als persönliche Anwesenheit	156
2. Grundsätzlich keine Drittwirkung der tatsächlichen Verständigung	157
3. Auswirkungen der fehlgeschlagenen tatsächlichen Verständigung	159
4. Zwischenergebnis	160
II. Form der tatsächlichen Verständigung	160
E. Rechtsfolgen der tatsächlichen Verständigung	162
I. Herleitung der Bindungswirkung	162
1. Bindungswirkung zwischen den Beteiligten	162
2. Bindungswirkung im finanzgerichtlichen Verfahren	164
a) Amtsermittlungspflicht und freie richterliche Beweiswürdigung, §§ 76, 96 FGO	165
aa) Begrenzung der Amtsermittlungspflicht	165
bb) Vereinbarkeit mit § 96 FGO	166

b) Bedeutung von Treu und Glauben	167
3. Zwischenergebnis	170
II. Auswirkungen neuer Erkenntnisse oder Beweismittel	170
1. Auswirkungen auf den Bestand der tatsächlichen Verständigung	170
2. Möglichkeit zur Änderung des nachfolgenden Steuerbescheides	172
a) Ausschluss der Änderung gemäß § 173 Abs. 2 AO?	172
b) Überwindung der Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung durch § 173 AO	174
3. Nachträglich bekannt gewordene Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung	175
III. Auswirkungen von Willensmängeln	176
1. Grundsatz der Unbeachtlichkeit von Motivirrtümern	176
2. Nichtigkeit bei arglistiger Täuschung	177
3. Nichtigkeit bei widerrechtlicher Drohung	179
IV. Einvernehmliche Auflösung	182
V. Bedingte tatsächliche Verständigung	182
VI. Zwischenergebnis	184
F. Zusammenfassung	184

5. Kapitel

Strafrechtliche Aspekte der tatsächlichen Verständigung

A. Unmittelbare Auswirkungen des Steuerstrafverfahrens auf die tatsächliche Verständigung	186
I. Tatsächliche Verständigung grundsätzlich möglich	186
II. Abgrenzung zur widerrechtlichen Drohung	188
1. Zulässigkeit der Verknüpfung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren	189
2. Anforderungen an die Verknüpfung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren	190
a) Gebot der Zweckrichtigkeit gemäß § 393 AO	190
b) Anwendung der zum Klagerücknahmeversprechen entwickelten Grundsätze	192
c) Verbot der Durchsetzung unhaltbarer Steueransprüche	193
aa) Gesamtwürdigung aller Umstände	193
bb) Mitwirkung eines steuerlichen Beraters	194
d) Subjektive Voraussetzungen	195
3. Zwischenergebnis	196
III. Bedeutung des „Koppelungsverbots“	197

B. Mittelbare Auswirkungen des Steuerstrafverfahrens auf die tatsächliche Verständigung	198
I. Der Grundsatz <i>nemo tenetur</i>	198
II. Faktische Druckwirkung der Schätzung	200
III. Verwertbarkeit von im Besteuerungsverfahren erlangten Kenntnissen für das Steuerstrafverfahren	202
IV. Stellungnahme	203
1. Keine Privilegierung von Straftätern gegenüber rechtstreuen Bürgern	204
2. Keine Zwangswirkung einer ordnungsgemäßen Schätzung	205
V. Zwischenergebnis	207
C. Materielle rechtliche Konsequenzen für das laufende Steuerstrafverfahren	208
I. Vorausgegangene Steuerhinterziehung unberührt	208
II. Tatsächliche Verständigung als Schadenswiedergutmachung	209
1. Tatsächliche Verständigung als Schadenswiedergutmachung gemäß § 46a StGB	210
a) Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs und des Bayerischen Obersten Landesgerichts	210
b) Stellungnahmen in der Literatur	211
c) Stellungnahme	212
2. Tatsächliche Verständigung als Schadenswiedergutmachung gemäß § 46 StGB	215
3. Zwischenergebnis	215
D. Prozessuale Konsequenzen für das laufende Steuerstrafverfahren	215
I. Strafprozessrechtliche Bedeutung	216
II. Faktische Auswirkungen der tatsächlichen Verständigung	219
III. Zwischenergebnis	220
E. Steuerhinterziehung durch tatsächliche Verständigung	220
I. Strafflosigkeit der „Nichteinhaltung“ der tatsächlichen Verständigung	220
II. Taterfolg der „Steuerhinterziehung durch tatsächliche Verständigung“	222
1. Tatsächliche Verständigung kein anderer nicht gerechtfertigter Steuervorteil	222
2. Maßgeblichkeit der nachfolgenden Steuerfestsetzung	224
III. Die „steuerlich erheblichen Tatsachen“ bei der „Steuerhinterziehung durch tatsächliche Verständigung“	226
IV. Tathandlung der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	227
1. Auslegung der Erklärungen des Steuerpflichtigen	227

a) Auslegung bei von der Finanzbehörde abweichender Rechtsauffassung	228
b) Auslegung schlüssigen Verhaltens	229
c) Folgerungen	229
2. Einzelne Arten möglicher Tatsachenangaben	231
a) Bestimmte Angaben über Indizien	231
b) Bestimmte Angaben über Besteuerungsgrundlagen	232
c) Wahrscheinlichkeitsüberlegungen bezüglich der Besteuerungsgrundlagen	233
d) Bezugnahme auf Beweismittel	235
3. Kausalität der Angaben für die Steuerverkürzung	237
a) Angaben über steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen	237
b) Angaben über steuermindernde Tatsachen	238
c) Stellungnahme	239
V. Suspension der Strafbarkeit gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	240
VI. Verhältnis zu der ursprünglichen Steuerhinterziehung	240
1. Wiederholte Steuerhinterziehung als mitbestrafte Nachtat	240
2. Der Ansatz von <i>Witte</i>	241
3. Stellungnahme	242
VII. Strafbarkeit der beteiligten Vertreter der Finanzbehörden	244
VIII. Begünstigung und Nichtsteuerstraftaten	246
1. Begünstigung, § 257 StGB i. V.m. § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO	246
2. Strafvereitelung, § 258 StGB	247
3. Untreue, § 266 StGB	248
a) Vertreter des Steuerpflichtigen	248
b) Vertreter der Finanzbehörden	250
4. Abgabenüberhebung, § 353 StGB	251
IX. Zwischenergebnis	252

6. Kapitel

Das Konzept der Gesamtbereinigung

A. Interessenlage bei der Gesamtbereinigung	254
I. Interessen der staatlichen Stellen	255
II. Interessenlage des Betroffenen	257
III. Konsequenzen	259
B. Verfahrensmäßige Abwicklung der Gesamtbereinigung	259
I. Gesamtbereinigung bei Höchststrafenabrede	260

II.	Gesamtvereinigung bei Strafbefehl	261
1.	Bewährungsaufgabe gemäß § 56b Abs. 2 Nr. 1 StGB	262
2.	Anerbieten des Betroffenen gemäß § 56b Abs. 3 StGB	263
III.	Gesamtvereinigung bei Einstellung gemäß § 153a Abs. 1 StPO	264
IV.	Zwischenergebnis	265
C.	Spezifische Probleme und Grenzen der Gesamtvereinigung	265
I.	Unterschiedliche Rechtsstellung des Betroffenen	266
1.	Wahrung der strafprozessualen Schutzposition des Betroffenen	266
2.	Insbesondere Verbot unzulässiger Willensbeeinflussung gemäß § 136a StPO	269
3.	Zwischenergebnis	270
II.	Unterschiedliche Zwecke des Besteuerungs- und des Steuerstrafverfahrens	270
1.	Zweck des Besteuerungsverfahrens	271
2.	Zweck des Steuerstrafverfahrens	272
3.	Zwischenergebnis	273
III.	Verfahrensgarantien und Rechtsverwirklichung	274
1.	Kumulation materieller „Unrichtigkeiten“	275
2.	Ausschluss von Kontrollmechanismen	277
3.	Grundsatz der Rechtsanwendungs-gleichheit	278
4.	Zwischenergebnis	280
IV.	Unterschiedliche Verjährungsfristen im Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren	280
1.	Grundsätze der Zweckrichtigkeit und der Aussagefreiheit im Steuerstrafverfahren	281
2.	Berücksichtigung nicht strafbefangener Veranlagungszeiträume bei der Strafzumessung	282
3.	Folgerungen	283
V.	Zwischenergebnis	283
D.	Sonderformen der Gesamtvereinigung	284
I.	Gesamtvereinigung auf Grundlage der strafgerichtlichen Feststellungen	284
II.	Erledigung des Besteuerungsverfahrens durch Einspruchsverzicht bzw. -rücknahme	287
1.	Wirksamkeit von Einspruchsverzicht bzw. -rücknahme im Besteuerungsverfahrens	287
2.	Zulässigkeit der Verknüpfung beider Verfahren aus Sicht des Steuerstrafverfahrens	288
3.	Vergleich mit der Erledigung durch tatsächliche Verständigung	289
III.	Die „verfahrensvermeidende“ Gesamtvereinigung	291

IV. Gesamtbereinigung bei mehreren Betroffenen	292
1. Fremdnützige Steuerhinterziehung	293
2. „Bankenfälle“	294
3. Unterschiedliche Verteidigungsstrategien der Betroffenen	294
V. Einbeziehung nichtsteuerlicher Straftaten	297
VI. Zwischenergebnis	298
E. Auswirkungen von Fehlern bei der Gesamtbereinigung	299
I. Auswirkungen steuerstrafrechtlicher Verfahrensfehler auf das Besteuerungsverfahren	299
1. Allgemeine Bedeutung des steuerstrafrechtlichen Verwertungsverbots im Besteuerungsverfahren	299
2. Keine Besonderheiten bei der Gesamtbereinigung	301
II. „Durchschlagen“ des steuerrechtlichen Teils auf den strafrechtlichen Teil	302
III. Zwischenergebnis	303
F. Tatsächliche Probleme der Gesamtbereinigung	304
I. Informalität von Verständigungen	304
II. Unzureichende Dokumentation der Vorverhandlungen	305
G. Zusammenfassung	306
Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	308
Literaturverzeichnis	314
Sachverzeichnis	334