

**Internationale Amts- und Rechtshilfe
und das neue
Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz**

Eine Darstellung anhand der Verhältnisse
Bundesrepublik Deutschland und Republik Österreich.

Dr. Wilhelm W. Schwarzmayr
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

A) Vorbemerkung

Dass ein Staat zur Erfüllung seiner Aufgaben Einkommen in Form von Steuern braucht, dürfte unbestritten sein, er muss auch das Recht haben, diese Mittel sich mit Zwang zu verschaffen.

Diktaturen und Oligarchien zeichnen sich dadurch aus, dass sie das auch tun, obwohl sie solche, von ihren Bürgern heraus gepressten Einnahmen zweckentfremden, vergeuden, oder für ihren eigenen Nutzen verschwenden.

In Demokratien sollte das nicht der Fall sein. Jährlich stellen die Rechnungshöfe Milliarden von Steuerverschwendung fest, wobei das nur die Spitze des Eisberges sein kann. Trotz dieser Prüfungsberichte erfolgen keine Sanktionen. Der nächste Rechnungshofbericht, das gleiche Theater. Die öffentliche Hand kann ungestraft Millionen von Steuergeldern verschwenden, ohne dafür zur Verantwortung gezogen zu werden. Der Steuerhinterzieher wird schärfer bestraft im Vergleich zum Betrüger, sogar zum Totschläger. Es soll hier nicht Steuerhinterziehung gerechtfertigt werden, aber wenn schon von uns behauptet wird, wir seien eine Demokratie, dann muss in gleicher Weise der Steuerhinterzieher und der Steuerverschwender bestraft werden. Erst dadurch bekommt das Steuerstrafrecht seine demokratische Legitimation.

B) Deutsches Steuerstrafverfahren – ein kurzer Abriss

Das Finanzstrafverfahren wird in Deutschland Steuerstrafverfahren genannt.

Voraussetzung ist für die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens, dass ein Anfangsverdacht besteht.

Dieser Anfangsverdacht ist nach deutschem Rechtsverständnis sehr niedrig, nach dem Motto, es könnte sich ja dahinter etwas Größeres verstecken. Eingeleitet wird entweder durch die Staatsanwaltschaft, oder durch die Bußgeld- und Strafsachenstellen. Die Bußgeld- und Strafsachenstellen sind die Staatsanwaltschaften bei den Finanzämtern. Diese sind solange zuständig, bis die Staatsanwaltschaft das Verfahren an sich zieht. Das kann sie in jedem Stand des Verfahrens tun.

Die Einleitung geschieht durch Einleitungsbeschluss bei der Staatsanwaltschaft, oder durch Einleitungsvermerk bei der BuStra. Weder die eine noch die andere Maßnahme muss in diesem Stadium dem Betroffenen mitgeteilt werden. Es kann gegen den Bürger ermittelt werden, ohne dass er davon Kenntnis hat.

Beispiel:

Der Bürger hat eine Selbstanzeige in einem Liechtensteiner Fall eingereicht. Nach mehreren Monaten wurde ihm mitgeteilt, dass bereits 6 Wochen vor Einreichung seiner Selbstanzeige ein Strafverfahren gegen ihn eingeleitet worden wurde. Dies wurde ihm aber bis zu dieser Mitteilung nicht eröffnet - Rechtsstaat? -.

Zum Abschluss der Ermittlungen wird das Verfahren eingestellt, wenn sich der Anfangsverdacht nicht erhärtet hat, oder Anklageschrift erlassen.

Eine weitere Erledigungsmöglichkeit besteht bei minder schwerem Vergehen, durch Erlass eines Strafbefehles. Ein Strafbefehl ist einem Urteil gleichzusetzen. Der Strafbefehl wird ohne mündliche Verhandlung erlassen. Der Betroffene kann dagegen Einspruch einlegen. In diesem Fall kommt es zu einer öffentlichen Verhandlung wie bei einer Anklage. Bei der Anklage erfolgt die Erledigung des Verfahrens entweder durch Freispruch oder durch Verurteilung. Gegen ein solches Urteil ist entweder die Berufung oder die Revision gegeben.

Auf die Unterscheidung einzugehen würde den Rahmen dieser Veranstaltung sprengen.

C) Amts- und Rechtshilfe

Allgemeine Erläuterungen:

1) Was versteht man unter Amtshilfe?

Amtshilfe ist die Zusammenarbeit der Behörden im Rahmen der Festsetzung und der Beitreibung von Steuern.

Was ist Rechtshilfe?

Unter Rechtshilfe wird die gegenseitige Unterstützung beziehungsweise Inanspruchnahme ausländischer Strafverfolgungsbehörden (z.B. Gerichte) für Zwecke der Strafverfahren verstanden.

Die Grundlagen für die gegenseitige Auskunfts- und Informationspflicht sind insbesondere geregelt im

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

und

im EG-Bereich in dem EG-Amtshilfegesetz (EG-AHG).

Grundlage für die einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen ist das OECD-Musterabkommen.

Doppelbesteuerungsabkommen regeln nur die Besteuerung von Einkommen und Vermögen (Ausnahme USA), während die EG-Normen auch andere Steuerarten umfassen wie z.B. Umsatzsteuer.

Bei den Doppelbesteuerungsabkommen wird unterschieden

Kleine Auskunfts-klausel

Große Auskunfts-klausel

Nur zur Durchführung des einzelnen Abkommens

Auch Informationen zur Durchführung des innerstaatlichen Rechtes.

Hier muss nicht auf die Bedeutung der Unterschiede eingegangen werden, da Österreich mit allen OECD-Ländern die große Auskunfts-klausel vereinbart hat.

Zuerst ist einmal zu klären, für und gegen wen wirkt diese Auskunfts-klausel.

Grundsätzlich besteht diese Verpflichtung unter den Behörden der beteiligten Staaten. Hier zwischen deutschen und österreichischen Finanzbehörden. Hierbei besteht die gegenseitige Verpflichtung für den ersuchten Staat, die vom anderen Staat geforderten Informationen auf die gleiche Art und Weise zu beschaffen, als würde es sich um eine eigene Steuerangelegenheit handeln. Im Verhältnis zwischen Österreich und Deutschland sind hier maßgeblich für Österreich die BAO, für Deutschland die AO. Bei Finanzverwaltungsangelegenheiten legen es diese auch so aus, dass im Finanzstrafverfahren vorgesehene Zwangsmittel wie z.B. Hausdurchsuchung, Beschlagnahmen, anzuwenden sind. Bisher musste im ersuchenden Staat ein Strafverfahren bereits eingeleitet sein. Der Abgabepflichtige hat bei diesem Verfahren keine Parteistellung. Das kann für ihn bedeuten, dass er ahnungslos ist, was hinter seinem Rücken gespielt wird.

Bei all diesen Amtshilfeersuchen muss man weiter unterscheiden,

- a) Informationen, die nur auf Ersuchen zu erteilen sind
- b) Spontaner Informationsaustausch
- c) Automatischer Informationsaustausch.

Zu a)

Auskunftsersuchen

Hier hat z.B. die österreichische Finanzverwaltung bisher die Ansicht vertreten, daß einem Auskunftsersuchen nur stattgegeben werden soll, wenn der ersuchende Staat die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerbürgers voll ausgeschöpft hat. In Deutschland schreibt § 90 AO dies ausdrücklich vor.

Der EUGH hat hier mit einer aufweichenden Entscheidung eingegriffen. Danach kann sich der ersuchte Staat nicht ohne weiteres auf diese erhöhte Mitwirkungspflicht berufen, sondern er muß im Verfahren aktiv tätig werden. Es muß mit weiteren EUGH-Entscheidungen, die in diese Richtung gehen werden, gerechnet werden, so daß zu erwarten ist, daß der ersuchte Staat immer tätig werden muß.

Zu b)

Spontanauskünfte

Ob Spontanauskünfte nach Art. 26 DBA zulässig sind oder nicht, muss hier nicht erörtert werden. Im Verhältnis BRD und Österreich greifen die Bestimmungen des § 2 Abs. 2 EGAHG. Diese Bestimmung enthält einen Katalog von Gründen, die zu Spontanauskünften Anlass geben sollen.

Spontanauskünfte sind somit zu erteilen, wenn nachstehende Anhaltspunkte vorliegen:

- a) Wenn Steuerverkürzung vorliegt oder vorliegen könnte
- b) Geschäftsbeziehungen über dritte Mitgliedsstaaten oder Drittstaaten für Zwecke der Steuerumgehung geleitet worden sind
- c) Gewinnverlagerung zwischen nahestehenden Personen stattgefunden haben
- d) Die Gewährung von Steuerbegünstigungen korrespondierende belastende steuerliche Konsequenzen in einem anderen Mitgliedstaat zur Folge haben könnten
- e) Das Ergebnis der Auswertung von Informationen von einem anderen Mitgliedsstaat mitgeteilt wurden für die ordnungsgemäße Steuererhebung dieses Mitgliedstaates erheblich sein könnte

Dies alles wird noch bekräftigt durch den EUGH.

Nach Art. 4 Abs. lit.c der EUGH-Richtlinie genügt, daß die Steuerverkürzung nur vermutet wird. Ein Nachweis ist nicht erforderlich. Er führt weiter aus, daß eine Auskunft ohne Ersuchen an einen anderen Mitgliedsstaat erteilt werden muß, wenn Gründe gegeben sind, daß ohne diese Auskunft im anderen Staat eine nicht berechnete Steuerermäßigung besteht, oder erwartet werden könnte. Er spricht ausdrücklich davon, daß dieses Ergebnis keinen höheren Betrag zu erreichen braucht.

Zu c)

Automatischer Informationsaustausch

Der automatische Informationsaustausch setzt eine generelle Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten für das jeweilige anzuwendende Verfahren voraus (z.B. Arten der betroffenen Einkünfte). Österreich erhält von verschiedenen Staaten diese Informationen in elektronischer Form, z.B. von der Bundesrepublik Deutschland.

Auch der seit 04.10.1954 zwischen Deutschland und Österreich bestehende Rechtshilfevertrag sieht eine Verpflichtung vor, einander in allen Abgabensachen im Erhebungs-, Feststellungs-, Rechtsbehelfsverfahren, in Sicherungs- und Vollstreckungsverfahren sowie in Verwaltungsstrafverfahren gegenseitige Rechtshilfe zu leisten.

Nach der Rechtsprechung des EUGH besteht eine solche Verpflichtung zur Auskunftserteilung, wenn die Behörde Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung im anderen Mitgliedsstaat hat.

2) Steuerstrafverfahren

Hier wird unterschieden zwischen Finanzstrafbehörde und Gericht. In Österreich gibt es hierfür gewisse betragsmäßige Begrenzungen, z.B. bei der Verkürzung ist maßgeblich, daß der Betrag EUR 75.000,- übersteigt. Ab diesem Betrag ist die Gerichtszuständigkeit gegeben.

In Deutschland kann die Staatsanwaltschaft das Verfahren jederzeit an sich ziehen, also weg von der BuStra bei den Finanzämtern ohne Betragsbegrenzung.

3) Das Schengener Durchführungsübereinkommen von 1985

Dieses war ursprünglich nur für indirekte Steuern und Zölle anwendbar. Es wurde am 29.05.2000 und am 16.10.2001 (Protokoll) weiter entwickelt. Danach ist es auch anwendbar auf direkte Steuern und auf die Finanzstrafverfahren. 22 Staaten haben dieses Abkommen angenommen, auch Deutschland und Österreich. Mit dem Protokoll sollten auch spezielle Regelungen für Bankkonten getroffen werden. Den Strafverfolgungsbehörden stehen damit die Möglichkeiten der Kontenauskunft, der Konteneröffnung und Kontenüberwachung zur Verfügung. Die Durchführung der an Österreich gerichteten Rechtshilfersuchen erfolgt grundsätzlich über die Finanzämter. Diese können die Steuerfahndung beauftragen, da diese über spezielle Kenntnisse verfügt. Der Betroffene besitzt im Rechtshilfeverfahren keine Parteistellung.

4) Österreichs Bankgeheimnis und ausländische Rechtshilfersuchen

Grundsätzliches: § 38 Abs. 1 BWG legt den Banken eine allgemeine Auskunftsverweigerungspflicht auf.

Nur besondere Ausnahmenvorschriften erlauben eine Unterbrechung, ansonsten besteht dieses grundsätzlich und generell auch gegenüber Behörden. Ausnahmen sind in § 38 Abs. 2 BWG enthalten.

Diese Bestimmung war den deutschen Finanzbehörden ein Dorn im Auge und ließ die Republik Österreich als „grauen Staat“ erscheinen.

Mit dem Amtshilfedurchführungsgesetz (ADG) hat Österreich die OECD Grundsätze der internationalen abgabenrechtlichen Amtshilfe umgesetzt. Hier ist ausdrücklich in § 2 bestimmt, dass der Umfang der Amtshilfe sich nach den Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer völkerrechtlichen Verträge richtet. Im Klartext heißt das, dass die Grundsätze des Art. 26 OECD Musterabkommen umgesetzt worden sind. Insbesondere der Abs. 5, der von Österreich

bisher so nicht angewendet wurde, beziehungsweise in DBA Österreich - Deutschland nicht enthalten war.

4a) Was besagt der Absatz 5 des Musterabkommens:

Er wurde erst im Jahre 2005 eingeführt, konnte also im alten DBA so nicht enthalten sein. Andere Staaten haben ihn aber trotzdem angewandt. Abs. 5 sieht vor, daß ein Vertragsstaat die Erteilung einer Information an einen Vertragspartner nicht allein deshalb ablehnen darf, weil die Information sich im Besitz einer Bank oder eines anderen Finanzinstituts befindet.

Daher geht dieser Abs. 5 dem Abs. 3 insoweit vor, als Abs. 3 ansonsten einem ersuchten Vertragsstaat erlauben würde, die Erteilung der Information aufgrund des Bankgeheimnisses zu verweigern. Die Erweiterung des Art. 26 um den Abs. 5 spiegelt die internationale Entwicklung auf diesem Gebiet wider, wie sie sich in dem Musterabkommen zum Informationstausch in Steuersachen zeigt und wie sie in dem Bericht "Verbesserung des Zugangs zu Bankinformationen für Steuerzwecke" beschrieben wird. Nach diesem Bericht geschieht der Zugang zu Informationen, die sich im Besitz einer Bank oder eines anderen Finanzinstitut befinden, entweder unmittelbar oder mittelbar über ein Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren.

Beispiel:

Eine natürliche Person, die in Deutschland steuerpflichtig ist, unterhält ein Konto bei einer Bank in Österreich. Deutschland prüft die Einkommensteuererklärung der Person und ersucht Österreich um Mitteilung der bei dieser Bank vorliegenden Informationen über alle Kontogutschriften und von der Bank verwahrten Vermögensgegenstände um festzustellen, ob dort unbesteuerte Einkünfte angelegt sind. Österreich sollte die erbetenen Bankinformationen an Deutschland übermitteln.

Eine besonders wichtige Klarstellung war für Österreich laut Pressemitteilung des Finanzministeriums die Erklärung der OECD, daß ein konkreter Verdacht von einem Steuervergehen vorliegen muß. Wenn dies der Fall ist im obigen Beispiel, dann ist dem Auskunftverlangen stattzugeben.

Das österreichische Ministerium erklärt darüber hinaus, daß das Bankgeheimnis gem. § 38 BWG unverändert fortbesteht, aber wegen der obigen Interpretation der Vorbehalt Österreichs gegen Art. 26 Abs. 5 zurückgenommen werden könne.

Eine Ausnahme betraf bisher schon alle jene Fälle, die im Zusammenhang mit einem eingeleiteten Strafverfahren standen und aufgrund einer gerichtlichen Bewilligung zu erfolgen hatten (§ 116 StPO).

Es ist grundsätzlich möglich, wenn das im Ausland, also in Deutschland, eingeleitete Strafverfahren mit einem österreichischen Strafverfahren gleichzusetzen ist. Dazu hat der OHG eine Auslegung geschaffen, was vergleichbar sein soll. Zwischen deutschen und österreichischen Verfahren gibt es insoweit keine Anhaltspunkte, daß das eine Verfahren dem anderen nicht entspricht.

Ein ausländisches Finanzstrafverfahren durchbricht grundsätzlich das österreichische Bankgeheimnis.

Folgende Voraussetzungen müssen vorliegen:

1. Das Rechtshilfeersuchen muss ein konkretes Verlangen enthalten.
2. Der österreichischen Finanzstrafbehörde/Gericht müssen jene Informationen zur Verfügung gestellt werden, aufgrund derer zuverlässig beurteilt werden kann, ob im Ausland tatsächlich ein Verfahren läuft, das einem Strafverfahren im Sinne von § 38, Abs. 2 Z1 BWG entspricht.
3. Die erbetenen Maßnahmen müssen im Zusammenhang mit dem im Ausland geführten Verfahren stehen.

Somit kann auch eine Bank einen Kontoöffnungsbeschluss bzw. einen Hausdurchsuchungsbeschluss mit der Beschwerde nach § 116 StPO bekämpfen, wenn eine der obigen Voraussetzungen nicht gegeben ist.

Die Einleitung eines Strafverfahrens wegen des Verdachtes eines vorsätzlichen Finanzvergehens muss mit einem Bescheid erfolgen. Ein solcher Einleitungsbescheid setzt voraus, dass schon zuvor, also ohne Durchbrechung des Bankgeheimnisses ausreichende Verdachtsgründe vorliegen. Dabei ist eine Besonderheit im Verhältnis zu Deutschland zu beachten. Nach österreichischem Verständnis ist auch ein im Ausland eingeleitetes Strafverfahren nur eingeleitet, wenn die Verfahrenseinleitung mittels eines Bescheides erfolgt ist (so die Rechtsprechung von VfGH und VwGH). Dies ist (nach Auffassung des VwGH) bei deutschen Steuerstrafverfahren nicht der Fall, die von den Finanzbehörden mittels Einleitungsvermerk gemäß § 397 dAO eingeleitet wurden. In der Praxis bedeutet das meistens, dass das Verfahren mittels Einleitungsvermerk eingeleitet wird, sobald eine Maßnahme getroffen worden ist, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer strafbaren Handlung vorzugehen. Man wartet mit der Verständigung des Beschuldigten so lange, bis er dazu aufgefordert wird, Tatsachen vorzutragen oder Unterlagen vorzulegen (397 Abs. 3 dAO).

Eine solche Verfahrenseinleitung mittels Vermerk gemäß § 397 AO entspricht nicht den Voraussetzungen des § 38 Abs. 2 Z1 BWG. Solche Ermittlungen können das Bankgeheimnis nicht durchbrechen.

Hier führt aber wieder das neu eingeführte Verfahren zum Ergebnis, dass die Auskunft zu geben ist.

D) Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz

Die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung soll durch dieses Gesetz deutlich erschwert werden. Verkündet wurde dieses Gesetz am 31.07.2009 und ist am 01.08.2009 in Kraft getreten. Die Regelungen sollen sich vor allem auf die sogenannten Steueroasen, also Länder, die die Standards der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und

Entwicklung (OECD) nicht anerkennen, beziehen. Dieses Gesetz wirkt zwar über die Grenze, aber direkt nur auf den deutschen Steuerpflichtigen ein. Es gibt den deutschen Finanzbehörden gegenüber dem deutschen Steuerpflichtigen zusätzliche Vollmachten. Grundgedanke dieses Gesetzes ist:

Wenn wir vom Ausland keine hinreichenden Auskünfte bekommen, dann quetschen wir unseren eigenen Bürger aus. Kooperieren die deutschen Steuerbürger nicht mit dem Finanzamt, werden zum Teil erhebliche Sanktionen fällig.

Wer aber glaubt, daß dieses Gesetz dadurch hinfällig wird, daß ein ausländischer Staat nicht mehr unter die sog. Steueroasen fällt, wie dies seit Anfang September für Österreich der Fall ist, Österreich ist ja bekanntlich von der Grauen Liste gestrichen worden, liegt falsch. Das Gesetz ist verkündet und in Kraft und wird in Kraft bleiben. Die deutschen Bürger werden diese Sanktionen zu spüren bekommen, da die deutschen Finanzbeamten in erster Linie dieses Gesetz anwenden werden und nicht den schwierigen Weg über die Doppelbesteuerungsabkommen. Im einzelnen wird darauf noch eingegangen. Vorweg sollen aus der Praxis drei Fälle in den Raum gestellt werden, auf die immer wieder zurückgegriffen wird.

Fall A : Ein Ehepaar nimmt einen Leihwagen der Firma Sixt (Polo) mit einem Kennzeichen "DN ...". Es fuhr in die Schweiz, um dort Bankgeschäfte zu erledigen. Bei der Rückfahrt wurden sie vom Zoll gestoppt und befragt, ob sie größere Geldbeträge dabei hätten. Dies wurde verneint. Daraufhin erfolgte eine Durchsuchung. Ergebnis: EUR 70.000,- wurden gefunden und in einer Plastiktüte Kontoauszüge einer Schweizer Bank.

Fall B : Bei einer Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung wurde eine Visitenkarte eines Bankangestellten - es war die dienstliche Karte - gefunden. Der Beschuldigte äußerte sich dazu nicht.

Fall C : Ebenfalls bei einer Hausdurchsuchung fanden die Steuerfahnder im privaten Notizbuch eine merkwürdige siebenstellige Nummer mit drei großen Buchstaben versehen. Der Beschuldigte gibt dazu keine Auskünfte. Die Einvernahme der Ehefrau ergab einen Versprecher, der den Verdacht erhärtete, daß es sich um eine Schweizer Bank handeln könnte.

Diese Fälle werden uns im weiteren uns beschäftigen, zeigen aber, daß der Mensch von seinem Ursprung Jäger, aber vor allem Sammler, noch nicht abgekommen ist.

Das neue Bekämpfungsgesetz erweitert auch den Kreis der Steuerpflichtigen, die einer Außenprüfung unterliegen. Bisher war ohne besondere Voraussetzungen eine Außenprüfung nur zulässig bei Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften, also den Einkünften aus Landwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und Selbständige.

Nach diesem Gesetz sind jetzt auch Außenprüfungen ohne besondere Voraussetzungen möglich bei Steuerpflichtigen, die Überschusseinkünfte von EUR 500.000,- und mehr im Jahr erzielen, also Einkünfte aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung und auch aus nichtselbständiger Tätigkeit. Das hat auch zur Folge, daß die Aufbewahrungspflichten von Unterlagen über solche Einkünfte auf sechs Jahre verlängert wurden.

Im Einzelnen:

Erweiterte Mitwirkung und Aufklärungspflichten.

Die Offenbarungspflicht wird durch die Aufforderung der Finanzbehörde ausgelöst. Es ist somit ein Steuerverwaltungsakt, der nach pflichtgemäßem Ermessen zu erfolgen hat. Zwingend für die Offenbarung ist die Voraussetzung der Richtigkeit und Vollständigkeit der gemachten Angaben an Eides statt. Es liegt somit eine strafbewehrte Willensäußerung gem. § 156 StGB vor.

Weiterer Teil der Offenbarungspflicht ist es, die Finanzbehörde in die Lage zu versetzen, sich Informationen beschaffen zu können. Hier kommt insbesondere ins Spiel das Mittel einer Vollmacht, und zwar einer Vollmacht ausgestellt auf die Behörde vom Steuerbürger, daß diese für ihn handeln kann, also der Bürger hat der Behörde eine Vollmacht zu geben, daß sie in seinem Fall schnüffeln darf. Es steht wunderbar im Gesetz, daß weder die eidesstattliche Versicherung noch die Vollmacht erzwungen werden darf. Es dürfen also keine Zwangsmittel zur Erreichung dieser Vollmacht erfolgen.

Was ist die Folge: Der Steuerpflichtige kommt seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, die ihm der neue § 90 Abs. 2 Satz 3 AO auferlegt. Dann hat er steuerliche Nachteile in Kauf zu nehmen.

Welches sind die steuerlichen Nachteile:

- a) Die neuen steuerlichen Aufbewahrungspflichten, wie sie vorher schon erläutert wurden (§ 147 a Satz 6 AO).
- b) Ebenso die Erleichterung der Durchführung der steuerlichen Außenprüfung (§ 193 Abs. 2 Nr. 3 AO).
- c) Der neue § 162 Abs. 2 AO, der nicht nur eine erleichterte Schätzung der Einkünfte ermöglicht. Wenn der Steuerpflichtige die besondere Mitwirkungspflicht nicht erfüllt, so gibt diese Bestimmung die widerlegbare Vermutung, daß der Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte im Ausland hat. Anders ausgedrückt: Er hat höhere Kapitaleinkünfte, als er in der Steuererklärung angegeben hat. Es ist somit eine gesetzliche Vermutung, daß der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht worden ist. Diese Bestimmung senkt für die davon erfassten Fälle die Feststellungslast.

Ausweitung sieht dieses Gesetz auch beim Bargeldverkehr vor.

Es erweitert die Befugnisse der Zollverwaltung. Nach § 1 Abs. 3 a ZollVG, und Art. 3 (EG) Nr. 1889/2005. Es besteht Meldepflicht für Bargeld und dem gleichgestellten Zahlungsmittel, z.B. Schecks und Wechsel im Wert von EUR 10.000,- oder mehr, die in das oder aus dem oder durch das Gemeinschaftsgebiet verbracht werden. Die EU-Verordnung bezweckt jedoch die Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismus.

E) Verjährungsverlängerung und Strafverschärfung

Das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 hat eine gravierende Änderung im Steuerstrafrecht gebracht. Wenn man die im Zusammenhang mit dem unseligen Beschluss des Ersten Strafsenates des BGH vom 02.12.2008 sieht, dann ist ein Betrüger oder Totschläger begünstigter als ein Steuerhinterzieher.

Im Allgemeinen verjähren Vergehen in fünf Jahren. Nach dieser Gesetzesänderung verjähren entsprechend § 376 AO die Steuerstraftaten gemäß § 370 Abs. 3, Satz 2, Nr. 1 bis 5 AO in zehn Jahren. Begründet wird das damit, dass die steuerrechtlichen Verjährung, also die Verjährung des Steueranspruchs auch bei hinterzogenen Steuern zehn Jahre beträgt. Dies soll allerdings nur gelten, wie nachstehend dargestellt wird, für die schwere Steuerhinterziehung

§ 370 AO Steuerhinterziehung

Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,
2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder
3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.
4. Der Versuch ist strafbar.

In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren.

Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter

1. In großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt,
2. seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger missbraucht,
3. die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht, oder
4. unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt. oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, oder
5. als Mitglied eine Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach Absatz 1 verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile erlangt.

Verjährungsfristen

Bisher:

Steuerstraftaten gelten als Vergehen – wie z.B. die „einfache“ als auch die Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall i.S.d § 370 Abs. 3 AO verjährten bisher ohne Unterscheidung in 5 Jahren (§ 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB). Für die gesondert aufgeführten Steuerordnungswidrigkeiten bestimmt § 384 AO i.V.m. § 31 Abs. 2 OWiG dieselbe Verfolgungsfrist.

Der Ablauf der Verjährung von Straftaten kann durch Maßnahmen nach § 78 c StGB unterbrochen werden. Danach beginnt die Frist erneut zu laufen. Dadurch war die Strafverfolgung durch die sog. **absolute Verjährung** bei der Steuerhinterziehung nach § 370 AO bisher auf höchstens 10 Jahre begrenzt. (§ 369 Abs. 2 AO i.V.m. §§ 78 Abs. Nr. 3 und 4; 78 c Abs. 3 Satz 2 StGB).

Die **Unterbrechungsmaßnahmen** bei Straftaten sind in § 78 c StGB abschließend geregelt. Hierzu zählen insbesondere die erste Vernehmung des Beschuldigten oder deren Anordnung, die Bekanntgabe des Strafverfahrens oder deren Anordnung und die richterliche Beschlagnahme- und Durchsuchungsanordnung.

Strafzumessung bei Steuerhinterziehung

In einem Grundsatzbeschluss hat sich der 1. Strafsenat am 02.12.2008 zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehung geäußert. Darin hat er dargelegt, dass die Grundlage für die Strafzumessung - wie bei jeder anderen Straftat auch - die persönliche Schuld des Täters ist. Dabei ist zu beachten (§ 46, Abs. 2, Satz 2 StGB), dass dem Kriterium der „verschuldeten Auswirkungen der Tat“ im Rahmen der Würdigung ein besonderes Gewicht zukommt.

Das durch § 370 AO auch geschützte Rechtsgut ist die Sicherung des staatlichen Steueranspruches, d.h., des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens. Mit anderen Worten, es kommt auf die Höhe der verkürzten Steuern an, um den bestimmenden Strafzumessungsumstand festzustellen.

Wie vorher ausgeführt, hat sich, siehe § 376, Abs. 1 AO, die Verjährungsfrist von 5 auf 10 Jahre erweitert und zwar gemäß § 370, Abs. 3 AO, bei einer Steuerverkürzung in großem Ausmaß.

Diese Strafbestimmung „großes Ausmaß“ ist ein dehnbarer Begriff. Den wollte der 1. Strafsenat eingrenzen. Ob das sachgerecht ist, soll hier nicht diskutiert werden.

Nach Ansicht des 1. Strafsenats bedarf das Merkmal „in großen Ausmaß“ im Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO –in gleicher Weise wie beim Betrug- der Interpretation durch die Gerichte und ist nach objektiven Maßstäben zu bestimmen. Nach Auffassung des Senats ist ein „**großes Ausmaß**“ dann erreicht, **wenn der Hinterziehungsbetrag EUR 50.000,- übersteigt**. Das Überschreiten dieser Schwelle führt aber nicht automatisch zu einem besonders schweren Fall. Vielmehr hat das „große Ausmaß“ lediglich eine Indizwirkung, die einerseits durch sonstige Milderungsgründe beseitigt, andererseits aber auch durch Strafverschärfungsgründe verstärkt werden kann. Der 1. Strafsenat hat dazu ausgeführt:

„aa) Der Senat hat dabei auch bedacht, dass bei großen Geschäftsvolumina Steuerschäden in dieser Größenordnung schneller erreicht werden als bei wirtschaftlicher Betätigung im kleineren Umfang, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung regelmäßig bereits bei Gefährdung des Steueraufkommens verwirklicht wird (vgl. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO), dass die Tatbestandsmäßigkeit weder direkten Vorsatz noch Bereicherungsabsicht voraussetzt und dass regelmäßig auch die bloße Untätigkeit den Straftatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt, weil die Abgabe von Steuererklärungen gesetzlich vorgeschrieben ist. (§370 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Gleichwohl lassen derartige „qualitative“ Besonderheiten des Einzelfalls die Erfüllung des Ausmaßes der Steuerverkürzung nicht unberührt, da solche Umstände die Auswirkungen der Tat auf das Steueraufkommen nicht verändern. Schutzgut des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung ist – wie oben ausgeführt – das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart.

Im Übrigen schafft eine Abgrenzung, die sich an einer eindeutigen Betragsgrenze ausrichtet, größere Rechtssicherheit für die Praxis. Eine solche Relation von Geschäftsvolumen und Steuerschaden kann allerdings das Gewicht des Hinterziehungsbetrags bei der Strafzumessung vermindern.

bb) Der Umstand, dass sich die Betragsgrenze von EUR 50.000 an derjenigen des Umsatzverlustes großen Ausmaßes im Sinne von § 263 Abs.3 Satz 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB orientiert, bedeutet zugleich, dass - ähnlich wie beim Betrug - zwischen schon eingetretenem Vermögensverlust und einem Gefährdungsschaden zu differenzieren ist:

- (1) Die Beitragsgrenze von EUR 50.000,- kommt namentlich dann zur Anwendung, wenn der Täter ungerechtfertigte Zahlungen vom Finanzamt erlangt hat, etwa bei Steuererstattungen durch Umsatzsteuerkarusselle, Kettengeschäfte oder durch Einschaltung von sog. Serviceunternehmen. Ist hier – der „Steuerbetrug“ hat zu einem „Vermögensverlust“ geführt- diese Wertgrenze überschritten, dann ist das Merkmal erfüllt.
- (2) Beschränkt sich das Verhalten des Täters dagegen darauf, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen und führt das lediglich zu einer Gefährdung des Steueranspruchs, dann kann das „große Ausmaß“ höher angesetzt werden. Der Senat hält hierbei eine Wertgrenze von EUR 100.000,- für angemessen.“

Ob großes Ausmaß vorliegt, ist für jede einzelne Tat im materiellen Sinne gesondert zu bestimmen. Dabei genügt derjenige Erfolg, der für die Vollendung der Steuerhinterziehung ausreicht, (so auch Kommentar zum Steuerstrafrecht § 370 AO RandNr. 268 Franzen/Gast/Joecks). Dabei vertritt der 1. Strafsenat die Ansicht, dass bei mehrfacher, tateinheitlicher Verwirkung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung das Ausmaß des jeweiligen Taterfolges zu addieren ist, da in diesen Fällen eine einheitliche Handlung im Sinne des § 52 StGB vorliegt, die für die Strafzumessung einer einheitlichen Bewertung bedarf.

Der erste Strafsenat will dies als Indizwirkung für das große Ausmaß sehen, um die entsprechende Strafhöhe zu finden. Er sieht hier keine starre Regelung, sondern einen Rahmen.

Der erste Strafsenat hat daher die Auffassung, dass, jedenfalls bei einer sechsstelligen Hinterziehungssumme die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von **ganz ganz gewichtigen Ermessensgründen** noch ausgesprochen werden kann.

Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe soll eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht kommen.

Deshalb ist bei dieser Größenordnung auch die Durchführung eines Strafbefehlsverfahrens meistens nicht mehr möglich.

- (3) Wenn man das jetzt zusammen liest, die Änderung der Strafverfolgungsverjährung und das große Ausmaß, dann kann man zu dem Schluss kommen, dass die einfache Steuerhinterziehung wirklich nur noch in den seltensten Fällen zum Zug kommt. Bei einem 10-Jahreszeitraum wäre die hinterzogene Steuer von EUR 5.000 Kapitalerträgen jährlich schon an der Grenze des großen Ausmaßes.

Bislang war der Zoll befugt, personenbezogene Daten an die Staatsanwaltschaft zur Erfüllung ihrer Aufgaben weiterzuleiten. Jetzt fallen auch die Steuerstraftaten und Ordnungswidrigkeiten, sowie Sozialleistungsbetrug in den Aufgabenkreis der Zollverwaltung. Es besteht nun die Gefahr, daß nicht deklarierte Barmittel steuerstrafrechtliche Ermittlungen mit sich bringen. Zur Erfüllung dieses neuen Gesetzes und der Änderung des ZollVG ist der Zoll verpflichtet, nicht nur personenbezogene Daten weiterzuleiten, sondern auch sachbezogene.

F) Selbstanzeige gemäß § 371 AO

Wer in den Fällen des § 370 einfacher oder schwerer Steuerhinterziehung unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet, oder ergänzt, oder unterlassene Angaben nachholt, wird insoweit straffrei. Entscheidend ist das Wort insoweit. Nur in diesem Rahmen ist Steuerfreiheit zu gewähren. Stellt sich im Nachhinein heraus, dass auch die nachgemeldeten Angaben unvollständig oder unkorrekt waren, tritt diesbezüglich die Straffreiheit nicht ein.

Beispiel:

Es werden im Rahmen einer Selbstanzeige EUR 100.000,- Zinseinkünfte nachgemeldet. Bei genauer Prüfung durch das Finanzamt stellt sich heraus, dass ein weiteres Konto unterschlagen wurde, und die Gesamtsumme der ursprünglich falschen Angaben um EUR 180.000,- zu niedrig waren.

Straffreiheit tritt somit nur hinsichtlich der nachgemeldeten EUR 100.000,- ein, jedoch nicht hinsichtlich der weiteren EUR 80.000,-. Also Vorsicht bei einer Selbstanzeige.

Bei einer Nachmeldung tritt dann Straffreiheit nicht ein, wenn

- a) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerwidrigkeit erschienen ist.

Beispiel:

Der Betriebsprüfer betritt die Firma an einem gewissen Tag zum Prüfungsbeginn um 8 Uhr morgens. Um 7:50 Uhr fuhr die Ehefrau des Unternehmers zum Finanzamt und übergibt selbst um 8:15 Uhr der Posteingangsstelle die Selbstanzeige. Die Selbstanzeige ist verspätet

- b) oder dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist
- c) oder die Tat zum Zeitpunkt der Berichtigung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste, oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnete.

Beispiel:

Problemkreis Liechtenstein:

Frau X hat von dem Kauf der gestohlenen Diskette durch die BRD erfahren.

Sie macht Selbstanzeige. Die Einleitung wurde ihr zwar nicht bekannt gegeben. Trotzdem nimmt die Staatsanwältin an, dass eine wirksame Selbstanzeige nicht mehr möglich war, da sie bei verständiger Würdigung damit rechnen musste, dass sie durch den Ankauf der Diskette entdeckt sein konnte.

Der BGH hat dazu festgestellt: Die Entdeckung der Tat erfordert nicht die zur Verurteilung nötige Überzeugung, es reicht vielmehr die Wahrscheinlichkeit einer verurteilenden Erkenntnis aufgrund vorläufiger Tatwertung. Eine weitere Voraussetzung für die Straffreiheit durch Selbstanzeige ist, dass die hinterzogenen Steuern innerhalb der dem Täter bestimmten, angemessenen Frist bezahlt werden.

Diese Frist muss nicht mit der Zahlungsfrist auf dem Steuerbescheid identisch sein. Diese Frist wird auch nicht vom Finanzamt der Veranlagungsstelle, also der Steuerfeststellungsstelle gesetzt, sondern von der Bußgeld- und Strafsachenstelle.

Hier könnte ebenfalls ein Problem auftreten, wenn nicht mehr soviel Vermögen vorhanden ist. In solchen Fällen könnte die Selbstanzeige als Geständnis behandelt werden. Ein Geständnis ist ein Strafminderungsgrund.

G) Wie kann sich ein Bankbediensteter strafbar machen im Zusammenhang mit einem ausländischen Kunden?

Dass sich ein Bankbediensteter wie jeder andere Bürger als Täter strafbar machen kann, versteht sich von selbst. Hier kommt aber etwas anderes ins Spiel. Er kann durch seine Tätigkeit Gehilfe des Steuerhinterziehers werden.

Sein Handeln kann deshalb nach strafrechtlichen Gesichtspunkten beurteilt werden.

Objektiv muss das Handeln des Haupttäters, also des Kunden, eine Steuerhinterziehung sein. Dazu muss der Gehilfe "Hilfe leisten". Diese kann geschehen durch:

Physische oder psychische Förderung der Haupttat.

Dazu kommen muss noch das subjektive Tatbestandsmerkmal. Darunter versteht man: Der Gehilfe muss sich den Täter oder Täterkreis und die Haupttat in ihren wesentlichen Zügen vorstellen können.

Der Gehilfe muss die Vollendung der Haupttat wollen und Vorsatz in Bezug auf die eigene Teilnahmehandlung haben.

Nach den Erkenntnissen in der Praxis wird sowohl von Seiten der Staatsanwaltschaft als auch der Gerichte wie folgt argumentiert:

Auch der Bankbedienstete muss Steuererklärungen für sich abgeben. In diesem Zusammenhang weiß er sehr wohl, dass falsche Angaben oder Verschweigen von Einkünften strafbar sind. Wenn er also einem Klienten dabei behilflich ist, dass dieser keine oder falsche Angaben in seiner Steuererklärung macht, weiß er sehr wohl, dass das strafbar ist. Er ist somit als Gehilfe straffällig geworden.