

*Tanja Leibold*

Der Deal im Steuerstrafrecht

Die Verjährung gemäß § 257c StPO in der Systematik  
des formellen und materiellen Rechts

Schriftenreihe des Max-Planck-Instituts für  
ausländisches und internationales Strafrecht

# Interdisziplinäre Forschungen aus Strafrecht und Kriminologie

Herausgegeben von Hans-Jörg Albrecht  
und Ulrich Sieber

Band I 21



Max-Planck-Institut für ausländisches  
und internationales Strafrecht

Tanja Leibold

# Der Deal im Steuerstrafrecht

Die Verständigung gemäß § 257c StPO in der Systematik  
des formellen und materiellen Rechts



Duncker & Humblot • Berlin

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2016 Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften e.V.  
c/o Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Strafrecht  
Günterstalstraße 73, 79100 Freiburg i.Br.  
<http://www.mpicc.de>

Vertrieb in Gemeinschaft mit Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
<http://www.duncker-humblot.de>

Umschlagbild: Michael Kilchling

Druck: Stückle Druck und Verlag, Stückle-Straße 1, 77955 Ettenheim  
Printed in Germany

ISSN 1862-7625

ISBN 978-3-86113-256-1 (Max-Planck-Institut)

ISBN 978-3-428-14896-7 (Duncker & Humblot)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Inhaltsverzeichnis.....	VII
Abkürzungsverzeichnis .....	XV
<b>Kapitel 1: Einleitung</b> .....	1
<b>Kapitel 2: Die Verständigung gemäß § 257c StPO –Voraussetzungen und spezifische Problemstellungen im Steuerstrafrecht</b> .....	13
2.1 Die systematische Stellung in der Strafprozessordnung .....	13
2.2 Geeignete Fälle für eine Verständigung im Steuerstrafverfahren.....	14
2.2.1 Voraussetzungen.....	14
2.2.2 Anspruch auf eine Verständigung?.....	16
2.2.2.1 Ermessensentscheidung des Gerichts.....	16
2.2.2.2 Anforderungen an die Ermessensentscheidung.....	19
2.2.3 Die „aufgedrängte“ Verständigung.....	21
2.2.4 Die Verständigung als Fall einer notwendigen Verteidigung.....	24
2.3 Rolle der Finanzbehörde als Verfahrensbeteiligte einer Verständigung in Steuerstrafverfahren .....	26
2.3.1 Exkurs: Das Spannungsfeld zwischen Besteuerungs- und Steuer- strafverfahren.....	26
2.3.1.1 Besteuerungsverfahren.....	27
2.3.1.1.1 Verfahrensstellung des Steuerpflichtigen .....	27
2.3.1.1.2 Verfahrensstellung der Finanzverwaltung .....	27
2.3.1.1.3 Ermessensspielraum der Finanzverwaltung.....	28
2.3.1.2 Steuerstrafverfahren .....	29
2.3.1.2.1 Verfahrensstellung des Beschuldigten.....	30
2.3.1.2.2 Verfahrensstellung der Finanzbehörde im Steuerstrafverfahren .....	30
2.3.1.2.3 Das Verhältnis zwischen der Staatsanwaltschaft und der Straf- und Bußgeldsachenstelle des Finanzamts .....	34

2.3.1.3	Überschneidungen von Besteuerungs- und Strafverfahren .....	34
2.3.1.3.1	Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1, S. 2 AO im Besteuerungsverfahren.....	35
2.3.1.3.2	Strafverfahrensrechtliche Verwertbarkeit der vom Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren gemachten Angaben hinsichtlich Steuerstraftaten .....	36
2.3.1.3.3	Verwertbarkeit von im Strafverfahren erlangten Erkenntnissen im Besteuerungsverfahren .....	39
2.3.2	Rolle der Finanzbehörde bei einer Verständigung im Ermittlungsverfahren.....	39
2.3.2.1	Erörterung gemäß § 160b StPO .....	40
2.3.2.2	Verfahrensbeteiligte gemäß § 160b StPO .....	41
2.3.2.2.1	Straf- und Bußgeldsachenstelle .....	41
2.3.2.2.2	Steuerfahndungsstelle .....	42
2.3.2.2.3	Steuerfestsetzende Stelle .....	42
2.3.2.2.4	Steuerberater .....	44
2.3.2.3	Form der Erörterung gemäß § 160b StPO.....	44
2.3.2.4	Dokumentationspflicht gemäß § 160b Satz 2 StPO .....	44
2.3.2.5	Bindungswirkung einer Verständigung im Ermittlungsverfahren .....	45
2.3.2.6	Rechtsfolgen einer gescheiterten Verständigung im Ermittlungsverfahren.....	46
2.3.2.7	Erfordernis weitergehender Verständigungsmöglichkeiten im Ermittlungsverfahren .....	48
2.3.3	Rolle der Finanzbehörde bei einer Verständigung im Zwischenverfahren.....	50
2.3.3.1	Erörterung gemäß § 202a StPO.....	50
2.3.3.2	Finanzbehörde als Verfahrensbeteiligte .....	51
2.3.3.3	Bindungswirkung einer Verständigung im Zwischenverfahren .....	52
2.3.4	Die Rolle der Finanzbehörde bei einer Verständigung im Hauptverfahren .....	53
2.4	Der Gegenstand einer Verständigung im Strafverfahren .....	54
2.4.1	Die gesetzliche Konstruktion des Verständigungsgegenstands.....	55
2.4.2	Die Einschränkung der Beweisaufnahme als Verständigungsgegenstand praeter legem?.....	56
2.4.3	Rechtsfolgen .....	59
2.4.3.1	Strafausspruch .....	59

2.4.3.2	Ober- und Untergrenze der Strafe .....	60
2.4.3.3	Pflicht zur Angabe einer Strafober- und Strafuntergrenze? .....	61
2.4.3.4	Verständigung über Regelbeispiele.....	62
2.4.3.4.1	Systematische Erwägungen .....	62
2.4.3.4.2	Besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 3 AO.....	63
2.4.3.5	Verständigungsspielraum bei der Strafzumessung in Steuerstrafsachen.....	65
2.4.3.5.1	Schadenswiedergutmachung.....	66
2.4.3.5.2	Ausgleich des Kompensationsverbots .....	66
2.4.3.5.3	Überlange Verfahrensdauer .....	67
2.4.3.5.4	Weitere strafmindernde Gründe .....	68
2.4.3.5.5	Strafschärfende Gründe .....	69
2.4.3.6	Verfall .....	69
2.4.4	Sonstige verfahrensbezogenen Maßnahmen im zugrunde liegenden Erkenntnisverfahren.....	70
2.4.5	Prozessverhalten der Beteiligten.....	71
2.4.5.1	Angeklagter .....	72
2.4.5.1.1	Prozessverhalten im Strafverfahren .....	72
2.4.5.1.2	Prozessverhalten im Besteuerungsverfahren .....	74
2.4.5.2	Staatsanwaltschaft .....	78
2.4.5.3	Finanzbehörde .....	79
2.4.6	Geständnis .....	80
2.4.6.1	Allgemeine Anforderungen an das Geständnis.....	80
2.4.6.2	Anforderungen an das Geständnis in Steuerstrafsachen .....	82
2.5	Das Zustandekommen einer Verständigung im Steuerstrafverfahren .....	83
2.5.1	Verständigungsvorschlag des Gerichts.....	83
2.5.2	Stellungnahme der Verfahrensbeteiligten.....	85
2.5.3	Zustimmung des Angeklagten und der Staatsanwaltschaft .....	86
2.5.3.1	Rechtsnatur der Zustimmungserklärungen.....	86
2.5.3.2	Kontrollfunktion der Staatsanwaltschaft beim Zustandekommen der Verständigung.....	87
2.6	Entfallen der Bindungswirkung bei einer Verständigung im Steuerstrafverfahren .....	88
2.6.1	Entfallen der Bindungswirkung wegen übersehener oder neuer rechtlicher oder tatsächlicher Umstände.....	89

2.6.2	Entfallen der Bindungswirkung wegen abweichenden Prozess- verhaltens des Angeklagten .....	90
2.6.3	Keine Bindung der Berufungs- und Revisionsgerichte .....	91
2.6.4	Rechtsfolgen der entfallenen Bindungswirkung einer Verständigung .....	91
2.6.4.1	Verwertungsverbot hinsichtlich des Geständnisses .....	91
2.6.4.2	Verwertungsverbot bei Aufhebung des Verständigungs- urteils? .....	93
2.6.4.3	Verwertungsverbot bei einer unwirksamen Verständigung? .....	94
2.6.4.4	Problematik der Fernwirkung des Beweisverwertungs- verbots .....	95
2.6.4.5	Auswirkungen der entfallenen Bindungswirkung auf sonstige Gegenleistungen .....	95
2.6.4.5.1	Gegenleistungen des Angeklagten .....	95
2.6.4.5.2	Gegenleistungen der Staatsanwaltschaft .....	97
2.6.4.5.3	Gegenleistungen des Nebenklägers .....	97
2.7	Belehrungspflichten bei einer Verständigung im Steuerstrafverfahren .....	98
2.7.1	Verwertbarkeit des Geständnisses bei unterlassener Belehrung .....	98
2.7.1.2	Verwertbarkeit im Besteuerungsverfahren .....	99
2.7.2	Verhältnis der Hinweispflichten gemäß § 257c Abs. 4, Satz 4 StPO und gemäß 265 Abs. 1 StPO .....	100
2.8	Verbot des Rechtsmittelverzichts .....	101
2.8.1	Gesetzgeberische Zielsetzung des Verbots des Rechtsmittelverzichts .....	101
2.8.2	Gesetzeswidrige Verständigung über einen Rechtsmittelverzicht .....	102
2.9	Ergebnis .....	104
 <b>Kapitel 3: Vergleich zu anderen Verständigungsformen im formellen und materiellen Steuerstrafrecht .....</b>		
3.1	Konsensorientierung und Strafzwecke im Steuerstrafrecht .....	107
3.1.1	Strafzwecklehren .....	109
3.1.2	Spezifischer Zweck des Steuerstrafrechts .....	112
3.1.3	Ergebnis .....	115
3.2	Verständigungsformen im materiellen Recht .....	116
3.2.2	Die strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 371 AO .....	116
3.2.2.1	Rechtsnatur und Inhalt .....	116
3.2.2.2	Voraussetzungen für die Strafaufhebung .....	118
3.2.2.3	Sperrgründe .....	121



3.2.2.4	Unwirksame Selbstanzeige .....	125
3.2.2.5	Ergebnis .....	125
3.2.3	Der Täter-Opfer-Ausgleich gemäß § 46a StGB .....	125
3.2.3.1	Rechtsnatur und Inhalt .....	126
3.2.3.2	Verfahrensrechtliche Verankerung .....	127
3.2.3.3	Anwendbarkeit im Steuerstrafrecht.....	127
3.2.3.3.1	Anwendbarkeit des § 46a Nr. 1 StGB im Steuerstrafrecht .....	127
3.2.3.3.2	Anwendbarkeit des § 46a Nr. 2 StGB im Steuerstrafrecht .....	132
3.2.3.4	Das Konkurrenzverhältnis zu § 371 AO .....	133
3.2.3.5	Ergebnis .....	134
3.2.4	Die Kronzeugenregelung gemäß § 46b StGB .....	134
3.2.4.1	Rechtsnatur und Inhalt .....	136
3.2.4.2	Anforderungen an die Anlasstat.....	137
3.2.4.3	Konnexitätsersfordernis .....	138
3.2.4.4	Präklusionsregelung .....	139
3.2.4.5	Ausdehnung der Kronzeugenregelung bis in die Haupt- verhandlung.....	140
3.2.4.6	Kein Anspruch auf Anwendung der Kronzeugenregelung .....	141
3.2.4.7	Ermessensentscheidung über Strafmilderung oder Strafaufhebung.....	141
3.2.4.8	Fehlende verfahrensrechtliche Regelung .....	142
3.2.4.9	Ergebnis .....	143
3.3	Verständigungsformen im formellen Recht.....	143
3.3.1	Einstellung wegen Geringfügigkeit gemäß §§ 398 AO, 153 StPO .....	144
3.3.1.1	Anwendungsbereich und Inhalt.....	146
3.3.1.2	Kein Anspruch auf Einstellung .....	148
3.3.1.3	Geringwertigkeit der Steuerverkürzung oder des Steuer- vorteils.....	148
3.3.1.4	Geringe Schuld.....	149
3.3.1.5	Mangelndes öffentliches Interesse an der Strafverfolgung .....	149
3.3.1.6	Rolle des Beschuldigten.....	150
3.3.1.7	Rechtswirkungen der Einstellung wegen Geringfügigkeit.....	150
3.3.1.8	Ergebnis .....	151
3.3.2	Einstellung gemäß § 398a AO.....	151

3.3.2.1	Anwendungsbereich und Inhalt.....	151
3.3.2.2	Anspruch auf Absehen von der Strafverfolgung?.....	153
3.3.2.3	Rechtswirkungen.....	153
3.3.2.4	Ergebnis .....	154
3.3.3	Einstellung gemäß § 153a StPO .....	154
3.3.3.1	Anwendungsbereich und Inhalt.....	156
3.3.3.2	Kompensation des öffentlichen Interesses .....	157
3.3.3.3	Keine entgegenstehende Schwere der Schuld.....	157
3.3.3.4	Auflagen bei Steuerdelikten .....	157
3.3.3.5	Kein Anspruch auf Einstellung .....	158
3.3.3.6	Rechtswirkungen.....	158
3.3.3.7	Ergebnis .....	159
3.3.4	Einstellung gemäß §§ 154, 154a StPO .....	159
3.3.4.1	Anwendungsbereich und Inhalt.....	161
3.3.4.2	Kein Anspruch auf Einstellung .....	161
3.3.4.3	Rechtswirkungen.....	162
3.3.4.4	Ergebnis .....	163
3.3.5	Strafbefehlsverfahren gemäß § 407 StPO.....	164
3.3.5.1	Anwendungsbereich und Inhalt.....	166
3.3.5.2	Kein Anspruch auf eine Verfahrensbeendigung durch Strafbefehl .....	167
3.3.5.3	Rechtswirkungen.....	167
3.3.5.4	Ergebnis .....	168
3.4	Schlussfolgerungen aus dem Vergleich der Verständigungsformen im formellen und materiellen Steuerstrafrecht.....	168

#### **Kapitel 4: Konsequenzen für eine Weiterentwicklung der Verständigung im Steuerstrafrecht de lege ferenda .....**

4.1	Gesetzgeberische Konkretisierung des Strafzumessungsrechts .....	171
4.1.1	Ausgangslage: Strafzumessung nach der Spielraumtheorie .....	172
4.1.1.1	Strafzumessungspraxis der Finanzämter .....	174
4.1.1.2	Rechtsprechung des BGH zur Strafzumessung im Steuerstrafrecht .....	176
4.1.2	Erfordernis einer gesetzlichen Konkretisierung des Strafzumessungsrechts.....	178
4.1.3	Strafzumessungsrichtlinien nach dem Vorbild der Sentencing Guidelines im US-amerikanischen Recht .....	179

4.1.3.1	Historie und rechtspolitischer Hintergrund der Sentencing Guidelines.....	179
4.1.3.2	Übersicht über die Sentencing Guidelines im US-amerikanischen Steuerstrafrecht .....	181
4.1.3.3	Übertragbarkeit des Modells der Sentencing Guidelines auf das deutsche Steuerstrafrecht mangels Bedürfnisses nach einer individualisierten Strafe .....	184
4.1.4	Vorschläge für eine Konkretisierung der Strafzumessungsregeln für die Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO .....	188
4.1.4.1	Einführung einer Strafbarkeitsschwelle in § 370 Abs. 1 AO .....	189
4.1.4.2	Festlegung einer konkreten Wertgrenze für die Steuerhinterziehung im großem Ausmaß gemäß § 370 Abs. 3, Satz 2 Nr. 1 AO .....	190
4.1.4.2.1	Schaffung eines Qualifikationstatbestands? .....	190
4.1.4.2.2	Konkretisierung des Regelbeispiels des § 370 Abs. 3, Satz 2 Nr. 1 AO.....	192
4.1.4.3	Einführung einer tatproportionalen Strafzumessungsformel .....	193
4.1.4.4	Berücksichtigung straf erhöhender und strafmildernder Umstände .....	195
4.1.4.5	Pauschaler Strafabschlag bei Geständnis und Schadenswiedergutmachung .....	196
4.1.5	Ergebnis.....	198
4.2	Einführung eines Anerkenntnisverfahrens für Steuerstrafsachen .....	199
4.2.1	Gesetzgeberischer Handlungsbedarf unter Berücksichtigung der historischen Entwicklung des Steuerstrafverfahrens .....	199
4.2.2	Das Anerkenntnisverfahren als Ausdruck der Subjekteigenschaft des Beschuldigten.....	202
4.2.3	Vereinbarkeit des Anerkenntnisverfahrens mit dem Schuldprinzip.....	203
4.2.4	Elemente des Anerkenntnisverfahrens .....	204
4.2.4.1	Anspruch auf Zugang zum Verfahren.....	204
4.2.4.2	Anerkenntnis des richterlichen Straf vorschlags .....	205
4.2.4.3	Pflicht zur Erörterung des Verfahrensstands.....	205
4.2.4.4	Beschränkung auf Fälle der geringeren und mittleren Kriminalität .....	206
4.2.4.5	Kein „Geständnisdruck“.....	207
4.2.4.6	Richterliche Prüfung des Antrags auf Entscheidung im Anerkenntnisverfahren.....	207
4.2.4.7	Rechtsfolgen.....	208
4.2.5	Ergebnis.....	208

4.3	Reformierung des § 257c StPO.....	208
4.3.1	Generelles Verbot von Verständigungen?.....	210
4.3.1.1	Konsequenzen eines gesetzlichen Verbots.....	210
4.3.1.2	Flankierung eines Verständigungsverbots durch Beschränkung der Verteidigungsrechte des Angeklagten?.....	211
4.3.1.3	Ergebnis .....	213
4.3.2	Optimierung der Schutzmechanismen des Verständigungsgesetzes .....	214
4.3.2.1	Klarstellendes Verbot der „informellen“ Verständigung .....	214
4.3.2.2	Verschärfung des Revisionsrechts .....	215
4.3.2.3	Mindestanforderungen an die Überprüfung des Geständnisses .....	216
4.3.2.4	Transparenz der Strafzumessungserwägungen .....	217
4.3.2.5	Gesetzgeberische Anordnung einer notwendigen Verteidigung.....	218
4.3.2.6	Stärkung der Kontrollfunktion der Staatsanwaltschaft .....	219
4.3.2.7	Einführung einer neutralen Kontrollinstanz nach dem Vorbild der österreichischen Nichtigkeitsbeschwerde zur Wahrung des Gesetzes .....	220
4.3.3	Ergebnis.....	223
<b>Kapitel 5: Fazit und Ergebnisse in Thesenform.....</b>		<b>225</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>		<b>231</b>