

Schriften zum Strafrecht

Band 277

Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht

Von

Markus Ebner



Duncker & Humblot · Berlin

MARKUS EBNER

Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht

Schriften zum Strafrecht

Band 277

Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht

Von

Markus Ebner



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechtswissenschaft
der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main hat diese Arbeit
im Jahre 2014 als Dissertation angenommen.

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
© 2015 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: L101 Mediengestaltung, Berlin
Druck: buchbücher.de gmbh, Birkach
Printed in Germany
ISSN 0558-9126
ISBN 978-3-428-14474-7 (Print)
ISBN 978-3-428-54474-5 (E-Book)
ISBN 978-3-428-84474-6 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Für Anna

Vorwort

Die vorliegende Untersuchung wurde vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt a.M. im Februar 2014 als Dissertation angenommen. Tag der mündlichen Doktorprüfung war der 16.7.2014. Für die Drucklegung konnten Rechtsprechung und Literatur bis Anfang Oktober 2014 einschließlich der zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Regierungsentwürfe der Gesetze zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (BR-Drs. 431/14) bzw. zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – ZollkodexAnpG (BR-Drs. 432/14) vom 26.9.2014 berücksichtigt werden.

Die ersten Entwürfe zu diesem – damals noch unter dem Arbeitstitel „Die Revision in Steuerstrafsachen“ firmierenden – Promotionsprojekt datieren aus dem Januar 2007, der Zeit kurz nach meiner Zweiten Juristischen Staatsprüfung (25.10.2006) und noch vor meinem Eintritt in die Bayerische Justiz am 1.6.2007. Die nicht unerhebliche Dauer bis zur Fertigstellung der Dissertationsschrift Ende 2013 sowie deren thematische Begrenzung auf die „Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht“ resultieren aus meiner in vielfacher Hinsicht bereichernden Tätigkeit als Wirtschaftsdezernent bei der Staatsanwaltschaft Nürnberg-Fürth. Ersteres war der mitunter sehr hohen Arbeitsbelastung geschuldet, der sich Staatsanwälte heute ganz generell ausgesetzt sehen. Dies wirkt sich naturgemäß auch auf die Erstellung einer Doktorarbeit „nebenher“ aus. Die Idee zur Fokussierung auf die nach ursprünglicher Planung in einem „Kapitel 4 – Von Amts wegen zu berücksichtigende Verfahrenshindernisse“ zu behandelnden Aspekte der steuerrechtlichen Verfolgungsverjährung beruhte auf den – entgegen erster Einschätzung – zahlreichen damit zusammenhängenden Rechtsfragen, die in der (meiner) Praxis insbesondere im Nachgang zum Inkrafttreten des § 376 I AO am 25.12.2008 virulent geworden sind.

Vor diesem Entstehungshintergrund gilt mein ganz besonderer Dank meinem hoch geschätzten Doktorvater, Herrn RiOLG Prof. Dr. *Matthias Jahn*, an dessen Erlanger bzw. – seit 2.4.2013 – Frankfurter Lehrstuhl ich seit 16.4.2005, also seit nunmehr fast einem Jahrzehnt, mitarbeiten darf und der mich während der gesamten Dauer des Projekts fortwährend und stets mit Rücksicht auf meine staatsanwaltschaftliche Tätigkeit unterstützt hat. Ich bin Herrn Professor *Jahn* aber auch darüber hinausgehend zu großem Dank

verpflichtet. Denn er hat nicht nur meine wissenschaftlichen Interessen über die Jahre hinweg entscheidend mitgeprägt, sondern mir an wichtigen Stellen immer wieder auch unverzichtbar wertvolle praktische Perspektiven auf das Recht eröffnet.

Herzlich bedanken möchte ich mich zudem bei Herrn Rechtsanwalt Prof. Dr. *Rainer Hamm*. Herr Professor *Hamm* hat nicht nur sehr zeitnah das Zweitgutachten erstellt, sondern mit seinen durchaus auch kritischen Anmerkungen zur weiteren gedanklichen Durchdringung des Themas, insbesondere aus Sicht der Verteidigung, beigetragen.

Ganz besonderen Dank schulde ich meiner Ehefrau *Anna*, der die Dissertationsschrift deshalb auch gewidmet ist. Ohne ihre zahllosen Ermunterungen, ihre schier endlose Geduld und die bedingungslose Bereitschaft, mir – trotz der durch die Tätigkeit bei der Staatsanwaltschaft bzw. beim Generalbundesanwalt ohnehin schon stark eingeschränkten gemeinsamen Freizeit – die für die Fertigstellung der Arbeit notwendigen Freiräume zu gewähren, hätte das Projekt mit Sicherheit nicht erfolgreich abgeschlossen werden können. Dafür danke ich ihr von ganzem Herzen.

Bedanken möchte ich mich außerdem bei Frau *Christina Beck* und meiner Schwägerin *Ella*, die mich bei der Beschaffung von Fundstellen unterstützt haben. Gleiches gilt für meinen Bruder *Stephan*, der mir trotz seiner starken zeitlichen Beanspruchung im Referendardienst und in einer Berliner Groß-/Steuerkanzlei ebenfalls bei der Literaturrecherche geholfen und es darüber hinaus zu meiner großen Freude ermöglicht hat, dass meine Mutter *Luise* der Disputation beiwohnen konnte. Meinem Vater *Herbert* danke ich schließlich für die Inspiration, die von seinem leidenschaftlichen schriftstellerischen und journalistischen Wirken für mich bis heute ausgeht.

München, im Dezember 2014

Markus Ebner

Inhaltsverzeichnis

Einführung in den Untersuchungsgegenstand	29
I. Vier auf den ersten Blick „sympathisch-simple“ Grundfragen	29
II. Ziele und Gang der Untersuchung	32
1. Drei Ziele	32
2. Untersuchungsverlauf	33
<i>1. Teil</i>	
Grundlagen und -begriffe	35
A. Steuerstrafrecht – Was ist das?	35
I. Empirik und Existenzberechtigung	38
1. Zahlen(bei-)spiele	38
2. Steuerstrafrecht abschaffen?	41
a) Steuergerechtigkeit	41
b) Fiskalprävention	44
c) „Lückenfüller-Funktion“	46
II. Steuerstrafrechtsgrundlagen im Überblick	48
III. Neustrukturierung des „Steuerstrafrechts BT“ zum 1.1.2008	51
1. Steuerhinterziehung	52
2. Schmuggel	53
3. Steuerhhehlerei	55
IV. Ausgewähltes Praxisbeispiel: Der „Zigarettschmuggel“	58
1. Schmuggel oder Steuerhhehlerei?	58
2. Bagatellfälle	60
3. Welche Abgaben sind hinterzogen?	60
a) Transitfall	61
b) Nichtgemeinschafts-/unionsware	63
B. Das Rechtsinstitut der Verjährung im Steuer-, Straf- und Steuerstrafrecht	63
I. Rechtsgrundlagen und -folgen	63
1. Im Strafrecht	63
2. Exkurs: Strafschärfende Berücksichtigung verjährter/eingestellter Tatteile oder Taten im Urteil	66
3. Im Steuerrecht	69
4. Wechselwirkungen zwischen Straf- und Steuerrecht im Überblick ..	70

a) § 171 VII AO und das Paradoxon der „Endlosschleife“	70
b) Weitere Verknüpfungen	71
aa) § 71 AO – Haftung (nur) des Steuerhinterziehers oder -hehlers	72
bb) § 171 V AO – Ablaufhemmung bei Fahndungsprüfung und Bekanntgabe der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens ...	72
cc) § 171 IX AO – Ablaufhemmung bei Berichtigung oder Selbstanzeige	73
dd) § 173 II AO – Änderungssperre nach Außenprüfung	74
ee) § 235 I AO – Verzinsung hinterzogener Steuern	75
c) Bindung der Strafgerichte an die Finanzrechtsprechung und umgekehrt?	75
II. Das Wesen der Strafverfolgungsverjährung	79
1. Denktheoretische und dogmatische Wurzeln	79
2. Gedanken zur rechtssystematischen Einordnung	85
3. Exkurs: Einführung verjährter Taten in die Hauptverhandlung	88
III. Das verjährungsrechtliche Instrumentarium	89
1. Die allgemeinen Verfolgungsverjährungsfristen	89
a) Normbestand und Regelungstechnik	89
b) Grundlagen der Fristberechnung	92
2. Der Beginn des Laufs der Verfolgungsverjährungsfrist	95
3. Ruhen der Verjährung	99
a) Der Grundtatbestand des § 78b I Nr. 2 StGB	100
b) Exkurs: Fristberechnung und Abgrenzung zur Ablaufhemmung ..	102
c) Die übrigen Ruhenstatbestände des § 78b StGB	103
aa) § 78b II StGB – Abgeordnetenprivileg	103
bb) § 78b III StGB – allgemeine Ablaufhemmung ab erstinstanzlichem Urteil	104
cc) § 78b IV StGB – Fünfjähriges Ruhen bei „LG-Eröffnungs- beschluss“	106
dd) § 78b V StGB – Ruhen im Auslieferungsverfahren	108
d) Weitere in Steuerstrafsachen relevante Ruhenstatbestände	109
aa) § 153a III StPO – Ruhen während Aufлагenerfüllung	109
bb) § 396 III AO – Ruhen bei Aussetzung zur Klärung steuer- rechtlicher Vorfragen	111
4. Unterbrechung der Verjährung (§ 78c StGB)	114
a) Grundparameter	114
aa) Ungehinderter Eintritt der Unterbrechungswirkung	115
bb) Inhaltliche Konkretisierung der Unterbrechungsmaßnahme ..	116
cc) Sachliche Reichweite der Unterbrechung	117
b) Steuerstrafrechtliche Spezifika	119
aa) § 376 II AO – Unterbrechung durch Bekanntgabe der Einleitung des Bußgeldverfahrens	119

bb) Reichweite finanzbehördlicher Unterbrechungs- maßnahmen	120
cc) § 78c I 1 Nr. 3 StGB – Beauftragung des Wirtschafts- referenten der Staatsanwaltschaft als Sachverständigen	122
c) Berechnung des neuen Verjährungstermins	125
aa) Vorverlagerung des Unterbrechungszeitpunkts (§ 78c II StGB)	125
bb) „Gestreckte“ Unterbrechungshandlungen	126

2. Teil

Die Verfolgungsverjährungsfristen 128

A. Rechtshistorischer Überblick	128
B. Die Verjährungsfristen im Steuerstrafrecht	132
I. Bezugspunkt der Verjährung: Die „Steuer-/Zollstraftat“	132
II. Die Verjährungsfristen im Einzelnen	133
1. Zehn Jahre	133
a) Gemäß § 376 I AO	133
b) Gemäß § 78 III Nr. 3 StGB	134
2. Fünf Jahre gemäß § 78 III Nr. 4 StGB	134
3. Drei Jahre gemäß § 78 III Nr. 5 StGB	135
4. Verjährungsfrist bei Teilnahme und Mittäterschaft	135
III. Die Neuregelung des § 376 I AO	136
1. Gesetzgebungsgeschichte	137
a) Normengenese	137
b) Apokryphe Regelungshintergründe?	144
2. Rechtsanwendungsfragen	146
a) Zeitlicher Geltungsbereich	147
b) Sachlicher Anwendungsbereich	149
aa) „Äußeres“ Anwendungsspektrum	149
bb) Einzelne Anwendungsfragen	152
(1) Unbenannte besonders schwere Fälle (§ 370 III 1 AO)	152
(2) Das „große Ausmaß“ (§ 370 III 2 Nr. 1 AO)	153
(3) Verjährungsfrist beim „Versuch des Regelbeispiels“	157
(4) Grundsatzfrage: „Ahndungs-“ vs. „Begehungsweise- lösung“	159
(a) Wortlautargument	161
(b) Historisch-teleologisches Argument	162
(c) Wertungswidersprüche	163
(d) „Rückausnahme“ für Bagatellfälle?	164
3. Verfassungsmäßigkeit	165
a) Rückwirkungsverbot	166

b) Bestimmtheitsgebot	168
c) Allgemeiner Gleichheitssatz	173
aa) „Außenverstoß“	175
bb) Exkurs: Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung von Steuerstraftaten vom 3.5.2013	176
cc) „Innenverstoß“	183
IV. Exkurs: Die „Besondere Verfolgungsverjährung“ nach § 11 StraBEG ..	185

3. Teil

Der Verjährungsbeginn bei § 370 AO 188

A. Veranlagungssteuern	191
I. Vollendetes Begehungsdelikt (§ 370 I Nr. 1 AO)	191
1. Festlegung des Beendigungszeitpunkts	192
2. Wirksamkeit der Bekanntgabe des Steuerbescheids	195
a) Die Bekanntgabe als solche	196
b) Heilung von Bekanntgabemängeln	198
c) Feststellung (des Zeitpunkts) der Bekanntgabe in der Haupt- verhandlung	198
aa) Tatsächlich-forensische Ermittlungsmöglichkeiten	199
bb) Rechtlicher Ansatz: Die Drei-Tages-Fiktion (§ 122 II, IIa AO)	201
d) Exkurs: Der nichtige Steuerbescheid	207
3. Sonderfälle	208
a) Erschlichener Feststellungsbescheid	208
b) Festsetzung von Steuererstattungen	212
aa) Bestimmung des Auszahlungszeitpunkts (§ 224 III 3 AO) ..	215
bb) Exkurs: Erschleichung eines unrichtigen Vorauszahlungs- bescheids	218
II. Versuchtes Begehungsdelikt (§ 370 I Nr. 1, II AO)	219
1. Erscheinungsformen des „aktiven“ Hinterziehungsversuchs	221
a) Unmittelbare Abgabe schriftlicher Falscherklärungen	222
b) Übermittlung von Falscherklärungen durch Dritte (Post, Bote)	224
c) Die elektronische Falscherklärung	225
2. Im Rechtsbehelfsverfahren „fortgesetzte“ Steuerhinterziehung	227
III. Vollendetes („echtes“) Unterlassungsdelikt (§ 370 I Nr. 2 AO)	230
1. Die Wurzeln des Problems	231
2. Die „Zweifelsgrundsatz-Problematik“	236
3. Nicht periodisch veranlagte Steuern	240
a) Feststellung der regelmäßigen Veranlagungsdauer	243
aa) Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse	243

bb) Alternative: Pauschallösung?	244
b) Die hypothetische Bekanntgabedauer	247
aa) Bestimmung anhand der Drei-Tages-Fiktion (§ 122 II, Ila AO)?	247
bb) Ermittlung des regelmäßigen Bekanntgabezeitpunkts	247
4. Periodisch veranlagte Steuern	248
a) Der „steuerlich geführte“ Unterlassungstäter (Schätzungsfälle)	250
aa) Revisionsrechtlicher Exkurs (Schätzbescheid)	251
bb) Verjährungsbeginn bei Bekanntgabe eines Schätzbescheids	252
(1) „Zu niedriger“ Schätzbescheid	252
(2) Zutreffender oder „zu hoher“ Schätzbescheid	257
cc) Verjährungsbeginn bei unterbliebenem Schätzbescheid	259
b) Der „steuerlich nicht geführte“ Unterlassungstäter	261
aa) Der „allgemeine Veranlagungsschluss“ als tatsächliche Größe	263
bb) Rechtstatsächliche Befragung der 16 Landesfinanz- ministerien zum „allgemeinen Veranlagungsschluss“	266
(1) Baden-Württemberg	268
(2) Bayern	268
(3) Berlin	268
(4) Brandenburg	269
(5) Bremen	269
(6) Hamburg	274
(7) Hessen	275
(8) Mecklenburg-Vorpommern	275
(9) Niedersachsen	276
(10) Nordrhein-Westfalen	276
(11) Rheinland-Pfalz	277
(12) Saarland	277
(13) Sachsen	278
(14) Sachsen-Anhalt	278
(15) Schleswig-Holstein	291
(16) Thüringen	291
(17) Bewertung, insbesondere aus Sicht des Tatrichters	292
cc) Die „Annäherungsmethode“	293
(1) Frühester Zeitpunkt	295
(2) Spätester Zeitpunkt	297
(3) Fazit	298
IV. Versuchtes („echtes“) Unterlassungsdelikt (§ 370 I Nr. 2, II AO)	298
1. Versuchsbeginn	299
2. Exkurs: Beauftragung eines steuerlichen Beraters im „BLE-Zeitraum“	300
V. Nichtverwendung von Tabaksteuerbanderolen (§ 370 I Nr. 3 AO)	303

1. Vollendetes Sonderdelikt	305
2. Exkurs: Verjährungsbeginn bei von § 370 I Nr. 2 AO erfassten Tabaksteuerhinterziehungen	305
3. Versuchtes Sonderdelikt	308
VI. „Unechtes“ Unterlassungsdelikt (§ 370 I Nr. 1 AO i. V.m. § 13 I StGB) .	309
1. Mögliche/notwendige Konstruktion?	309
2. Gedanken zum Verjährungsbeginn	311
B. Fälligkeitssteuern	312
I. Im Fall des § 370 I Nr. 1 AO	316
1. Zahllast- bzw. „Schwarzfälle“	316
2. Erstattungs- bzw. „Rotfälle“	320
II. Im Fall des § 370 I Nr. 2 AO (Nichteingangsfälle)	321
III. In den Fällen des § 370 II AO	323
C. Ausgewähltes Praxisbeispiel: Die „Kindergeldhinterziehung“	325
I. Erschleichen von Kindergeld	327
1. (Straf-)Rechtliche Rahmenbedingungen	327
2. Exkurs: Das „BKGK-Kindergeld“	330
3. Hinterziehungsformen und Problemfeld „Vorsatz“	331
II. Verjährungsbeginn	334
1. Vollendung	335
2. Beendigung	337
a) Weitere Anknüpfungspunkte	337
b) Kap. S Nr. 4.1 S. 4, 5 und 6 a.F. DA-KG	338
3. Verhältnismäßigkeit	340
a) Konkurrenzrechtliche Vorüberlegungen	340
b) Verstoß gegen das Schuldmaßprinzip?	342
 <i>4. Teil</i> 	
Der Verjährungsbeginn bei den übrigen Steuerstraftatbeständen	344
A. Steuerzeichenfälschung und Begünstigung von Steuerstraftaten (§ 369 I Nr. 3, 4 AO)	345
I. Tabaksteuerbanderolenfälschung	346
II. Steuerstraftatbegünstigung	347
III. Unmöglichkeit der Absichtswerklichung	349
IV. Zusammenfassung	349
B. Steuerhehlerei (§ 374 AO)	350
I. Grundsätzliches	350
II. Absatz- und Endverbrauchsteuerhehler	352
III. Versuchte Steuerhehlerei	353

C. Schmuggel und Bannbruch (§§ 373, 372 AO)	354
I. Schmuggel	354
II. Bannbruch	356
D. §§ 26b, 26c UStG: Gewerbs- oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens	357
I. Avisierter Phänomenkreis	357
II. Verjährungsbeginn	359
E. Lotteriesteuerhinterziehung (§ 23 RennwLottG)	363

5. Teil

Schlussbetrachtung und „Verjährungskompass“	366
A. „Amerikanische Verhältnisse“ im deutschen Steuerstraf- und -verjährungsrecht?	366
I. Exkurs: Verjährung von Steuerstraftaten im US-Bundesrecht	367
1. Verjährungsfristen	368
2. Verjährungsbeginn	370
II. Umsetzbarkeit der Idee eines modifizierten Verjährungsbeginns im Steuerstrafrecht im Übrigen?	372
III. Zusammenfassung	373
B. „Verjährungskompass“	374
I. § 370 I, II AO – Tatbeendigung bei Veranlagungssteuern	374
II. § 370 I, II AO – Tatbeendigung bei Fälligkeitssteuern	374
III. Tatbeendigung bei den übrigen Steuerstraftatbeständen	375
Literaturverzeichnis	376
Sachregister	399

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
abgedr.	abgedruckt
abger.	abgerufen
abl.	ablehnend
Abl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abw.	abweichend
AbwAG	Abwasserabgabengesetz
a. E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
ähnl.	ähnlich
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AG	Amtsgericht/Aktiengesellschaft/Die Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
allg.	allgemein
allg. M.	allgemeine Meinung
Alt.	Alternative
amtl.	amtlich
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-E	AO-Entwurfassung
AO-StB	Der AO-Steuerberater
AOStrafÄndG	Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichs-abgabenordnung und anderer Gesetze
arg.	argumentum
Art.	Artikel
ASB	Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)
AStBV (St)	Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)
AT	Allgemeiner Teil

Aufl.	Auflage
ausdr.	ausdrücklich
ausf.	ausführlich
Ausn.	Ausnahme
Az.	Aktenzeichen
BauGB	Baugesetzbuch
BayAGGVG	Bayerisches Gesetz zur Ausführung des Gerichtsverfassungsgesetzes und von Verfahrensgesetzen des Bundes
BayAGO	Allgemeine Geschäftsordnung für die Behörden des Freistaates Bayern
BayAufbewV	Bayerische Verordnung über die Aufbewahrung von Schriftgut der Gerichte, Staatsanwaltschaften und Justizvollzugsbehörden
BayDG	Bayerisches Disziplinargesetz
BayJAPO	Bayerische Juristenausbildungs- und Prüfungsordnung
BayKAG	Bayerisches Kommunalabgabengesetz
BayLFamkV	Bayerische Landesfamilienkassenverordnung
BayLStVG	Bayerisches Landesstraf- und Verordnungsgesetz
BayObLGSt	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Strafsachen
BayOrgStA	Bayerische Anordnung über die Organisation und den Dienstbetrieb der Staatsanwaltschaft
BayPrG	Bayerisches Pressegesetz
BayVerfGH	Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BB	Betriebs-Berater
BDG	Bundesdisziplinargesetz
Bearb.	Bearbeiter
BeckOK	Beck'scher Online Kommentar
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
BeckVerw	Beck-Verwaltungsanweisung
Begr.	Begründer/Begründung
Beil.	Beilage
ber.	berichtigt
BergPG	Gesetz über Bergmannsprämien
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
Beschl.	Beschluss
Bespr.	Besprechung
Bestlex	Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon
betr.	betrifft/betreffend
BFH	Bundesfinanzhof

BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHR	BGH-Rechtsprechung
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BGS	Bundesgrenzschutz
BKGG	Bundeskindergeldgesetz
BLE	Bund-Länder-Erlass
BLJ	Bucerius Law Journal
BlnAOAnwG	Berliner Gesetz über den Anwendungsbereich der Abgabenordnung
BMF	Bundesfinanzministerium
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BR	Bundesrat
BRAK	Bundesrechtsanwaltskammer
BraKAG	Brandenburgisches Kommunalabgabengesetz
BranntwMonG	Branntweinmonopolgesetz
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BreAbgG	Bremisches Abgabengesetz
Bsp.	Beispiel
bspft.	beispielhaft
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Besonderer Teil/Bundestag
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BtMG	Betäubungsmittelgesetz
Buchst.	Buchstabe
BuStra	Bußgeld- und Strafsachenstelle
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerfGK	Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
BZRG	Bundeszentralregistergesetz
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern

bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
CSU	Christlich-Soziale Union in Bayern e. V.
CTM	Criminal Tax Manual
d.	das/der/die
DA-FamBuStra	Dienstanweisung zur Durchführung von Straf- und Ordnungswidrigkeitenverfahren im Zusammenhang mit dem steuerlichen Familienleistungsausgleich nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes
DA-KG	Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz
DAV	Deutscher Anwaltverein
DB	Der Betrieb
DDR	Deutsche Demokratische Republik
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
dies.	dieselbe
diesbzgl.	diesbezüglich
diff.	differenzierend
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
DRiZ	Deutsche Richterzeitung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
dto.	dito
E	Entscheidung (amtliche Sammlung)/Entwurfssfassung
ebd.	ebenda
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft/EG-Vertrag
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGStGB	Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch
Einf.	Einführung
eingeschr.	eingeschränkt
EinhZeitG	Einheiten- und Zeitgesetz
Einl.	Einleitung

einschl.	einschließlich
einschr.	einschränkend
EL	Ergänzungslieferung
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
EnergieStG	Energiesteuergesetz
EnergieStV	Energiesteuer-Durchführungsverordnung
entspr.	entsprechend
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStB	Der Erbschaft-Steuer-Berater
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
erf.	erforderlich
erg.	ergänzend
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alii
EU	Europäische Union
EuAlÜbk	Europäisches Auslieferungsübereinkommen
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUGRCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
EUST	Einfuhrumsatzsteuer
evtl.	eventuell
f.	folgende
FA	Finanzamt
FA FuST	Finanzamt für Fahndung und Steuern
FamBuStra	Bußgeld- und Strafsachenstelle der Familienkasse
FamFR	Familienrecht und Familienverfahrensrecht
FamZustV	Familienkassenzuständigkeitsverordnung
FDP	Freie Demokratische Partei
FD-StrafR	fachdienststrafrecht (beck-online)
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FG BW	Baden-Württembergisches Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinB	Finanzbehörde
FinMin.	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau

FS	Festschrift
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
G.	Gesetz
GA	Goldammer's Archiv für Strafrecht
GBA	Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewO	Gewerbeordnung
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
gl. A.	gleiche Ansicht
grdlg.	grundlegend
grds.	grundsätzlich
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrK	Große Kammer
GrS	Großer Strafsenat
GrSt	Grundsteuer
GrStG	Grundsteuergesetz
GS	Gedächtnisschrift
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht
Gz.	Geschäftszeichen
Habil.	Habilitation
HansOLG	Hanseatisches Oberlandesgericht Hamburg
HbgAbgG	Hamburgisches Abgabengesetz
HbgPrG	Hamburgisches Pressegesetz
Hervorh.	Hervorhebung
HessFG	Hessisches Finanzgericht
HessKAG	Hessisches Kommunalabgabengesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
hinsichtl.	hinsichtlich
h. Lit.	herrschende Literaturansicht
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber

Hs.	Halbsatz
HZA	Hauptzollamt
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. e.	id est
i. Erg.	im Ergebnis
i. e. S.	im engeren Sinne
i. H. v.	in Höhe von
insbes.	insbesondere
insges.	insgesamt
InsO	Insolvenzordnung
instr.	instruktiv
i. R.	im Rahmen
IRG	Gesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen
i. S.	im Sinne
IStR	Internationales Steuerrecht
i. Ü.	im Übrigen
i. V. m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter
jew.	jeweils
JGG	Jugendgerichtsgesetz
JR	Juristische Rundschau
JStG	Jahressteuergesetz
JURA	Juristische Ausbildung
JuS	Juristische Schulung
KAG BW	Baden-Württembergisches Kommunalabgabengesetz
KAG MV	Kommunalabgabengesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern
KAG NRW	Nordrhein-Westfälisches Kommunalabgabengesetz
Kap.	Kapitel
KEV	Kontrolleinheiten Verkehrswege
KG	Kammergericht/Kommanditgesellschaft
KiSt	Kirchensteuer
KK	Karlsruher Kommentar
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
krit.	kritisch
KrWaffKG	Kriegswaffenkontrollgesetz
KSt	Körperschaftsteuer

KStG	Körperschaftsteuergesetz
KunstUrhG	Gesetz betreffend das Urheberrecht an Werken der bildenden Künste und der Photographie
l	Liter
LG	Landgericht
li. Sp.	linke Spalte
Lit.	Literatur
LK-StGB	Leipziger Kommentar zum Strafgesetzbuch
Ls.	Leitsatz
m.	mit
MAH-WiStra	Münchener Anwaltshandbuch Verteidigung in Wirtschafts- und Steuerstrafsachen
max.	maximal
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MEZ	mitteleuropäische Zeit
mglw.	möglicherweise
Mio.	Million
MiStra	Anordnung über Mitteilungen in Strafsachen
MiZi	Anordnung über Mitteilungen in Zivilsachen
MoB	Monatsbericht
MOG	Marktorganisationsgesetz
Mrd.	Milliarde
MüKo	Münchener Kommentar
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
m. W. z.	mit Wirkung zum
MZK	Modernisierter Zollkodex
n.	nicht
Nachw.	Nachweis
Nds. FG	Niedersächsisches Finanzgericht
NdsKAG	Niedersächsisches Kommunalabgabengesetz
NdsKiStRG	Niedersächsisches Kirchensteuerrahmengesetz
n. F.	neue Fassung
NJ	Neue Justiz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht
Nr.	Nummer
n. rkr.	nicht rechtskräftig
Nrn.	Nummern
NRW	Nordrhein-Westfalen

NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NStZ-RR	NStZ-Rechtsprechungs-Report
n. v.	nicht veröffentlicht
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannt
OLG	Oberlandesgericht
OWi	Ordnungswidrigkeit
OWiG	Ordnungswidrigkeitengesetz
Plenarprot.	Plenarprotokoll
PStR	Praxis Steuerstrafrecht
RAO	Reichsabgabenordnung
rd.	rund
RefE	Referentenentwurf
RegE	Regierungsentwurf
RennwLottAB	Rennwett- und Lotteriegesezt-Ausführungsbestimmungen
RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesezt
re. Sp.	rechte Spalte
resp.	respektive
RevGer.	Revisionsgericht
RevVerf.	Revisionsverfahren
RG	Reichsgericht
RGBL	Reichsgeseztblatt
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RiStBV	Richtlinien für das Straf- und Bußgeldverfahren
RiVAST	Richtlinien für den Verkehr mit dem Ausland in strafrechtlichen Angelegenheiten
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
RPfKAG	Kommunalabgabengesetz des Landes Rheinland-Pfalz
Rspr.	Rechtsprechung
RsprEinhG	Rechtsprechungs-Einheitlichkeitsgesetz
RStGB	Reichsstrafgeseztbuch
S.	Satz/Seite
s.	siehe

s. a.	siehe auch
SaarIFG	Finanzgericht des Saarlandes
SaarIKAG	Saarländisches Kommunalabgabengesetz
SächsKAG	Sächsisches Kommunalabgabengesetz
S.-AnhKAG	Kommunalabgabengesetz des Landes Sachsen-Anhalt
SAM	Steueranwaltsmagazin
SchenkungSt	Schenkungsteuer
SchlHA	Schleswig-Holsteinische Anzeigen
SchlHKAG	Kommunalabgabengesetz des Landes Schleswig-Holstein
SGB I	Erstes Buch Sozialgesetzbuch
SGB IV	Viertes Buch Sozialgesetzbuch
SGB X	Zehntes Buch Sozialgesetzbuch
sj	Steuer-Journal
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannt
SolZ	Solidaritätszuschlag
StA	Staatsanwaltschaft
StÄG	Strafrechtsänderungsgesetz
StB	Der Steuerberater
StBerG	Steuerberatungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StBW	Steuerberater Woche
StC	SteuerConsultant
Stck.	Stück
StDÜV	Steuerdaten-Übermittlungsverordnung
SteuerStud	Steuer und Studium
Steufa	Steuerfahndung
StGB	Strafgesetzbuch
StN	Stellungnahme
StPO	Strafprozessordnung
str.	strittig
StraBEG	Strafbefreiungserklärungsgesetz
StraBu	Strafsachen- und Bußgeldstelle
STRAFA-FA	Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung
StraFo	Strafverteidiger Forum
StrafR	Strafrecht
StRefG	Steuerreformgesetz

StRO	Die Steuerrechtsordnung
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StS	Strafsenat
StuW	Steuer und Wirtschaft
StV	Strafverteidiger
StVBG	Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz
StVG	Straßenverkehrsgesetz
StW	Steuer-Warte
s. u.	siehe unten
SVR	Straßenverkehrsrecht
T€	tausend Euro
TabStG	Tabaksteuergesetz
ThürKAG	Thüringer Kommunalabgabengesetz
ThürOLG	Thüringer Oberlandesgericht
TKÜ	Telekommunikationsüberwachung
Tz.	Textziffer
u.	und
u. a.	unter anderem
UA	Unterabsatz
unzutr.	unzutreffend
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
urspr.	ursprünglich
Urt.	Urteil
US	United States
USA	United States of America
U.S.C.	United States Code
USt	Umsatzsteuer
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStJE	Umsatzsteuerjahreserklärung
UStVA	Umsatzsteuervoranmeldung
u. U.	unter Umständen
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht
UZK	Zollkodex der Union
v.	von/vom
Var.	Variante
VerbrauchStÄndG	Verbrauchsteueränderungsgesetz
Verf.	Verfasser

versch.	verschieden
VG	Verwaltungsgericht
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
VGH BW	Baden-Württembergischer Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
vollst.	vollständig
Voraufl.	Vorauslage
Vorbem.	Vorbemerkung
vs.	versus
VSt	Vermögensteuer
VStG	Vermögensteuergesetz
VStGB	Völkerstrafgesetzbuch
VV	Verwaltungsvorschrift
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
WaffG	Waffengesetz
WE	wesentliches Ergebnis der Ermittlungen
WechselStG	Wechselsteuergesetz
weit.	weitere
wg.	wegen
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
WM	Wertpapier-Mitteilungen
WoPG	Wohnungsbau-Prämiengesetz
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
zahlr.	zahlreich
z. B.	zum Beispiel
ZeitG	Zeitgesetz
ZFdG	Zollfahndungsdienstgesetz
ZfS	Zeitschrift für Schadensrecht
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZIS	Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik
zit.	zitiert
ZK	Zollkodex
ZollkodexAnpG	Zollkodexanpassungsgesetz
ZollV	Zollverordnung
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz

ZPO	Zivilprozessordnung
ZSteu	Zeitschrift für Steuern & Recht
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
z. T.	zum Teil
ZTR	Zeitschrift für Tarifrecht
zusf.	zusammenfassend
Zusf.	Zusammenfassung
zust.	zustimmend
zutr.	zutreffend
zw.	zweifelhaft
ZWH	Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen
zzgl.	zuzüglich

Einführung in den Untersuchungsgegenstand

I. Vier auf den ersten Blick „sympathisch-simple“ Grundfragen

Die Strafverfolgungsverjährung spielt in der Praxis des Steuerstrafrechts eine zentrale Rolle¹. Das ist in vielen Bereichen des Wirtschaftsstrafrechts anders und liegt zum einen daran, dass Abgabendelikte nicht selten relativ spät und bisweilen auch aufgrund von Umständen aufgedeckt werden, die weder von den Strafverfolgungsbehörden noch vom Täter beeinflussbar sind. Man denke nur an die im Steuerstrafrecht so häufig wie in keinem anderen Strafrechtsgebiet auftretenden anonymen Anzeigen² oder die bis dato heftig umstrittenen³, durch das BVerfG⁴ im November 2010 und neuerdings, am 24.2.2014, auch durch den Verfassungsgerichtshof Rheinland-Pfalz⁵ jedenfalls für die Begründung eines strafprozessualen Anfangsverdachts (§ 152 II StPO) als grundsätzlich ausreichend anerkannten „Steuerdaten-CDs“⁶.

¹ Vgl. z.B. *Bülte*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 376 AO Rn. 3 („herausragende Bedeutung“); *Dallmeyer*, ZStW 124, 711 (717f.: „Verjährungsfragen [stellen sich] in Steuerstrafverfahren wohl öfter ... als in jedem anderen Ermittlungsfeld“); *Dörn*, in: Flore/Dörn/Gillmeister, S. 235 („ständiger Begleiter“); *Esskandari/Bick*, DStZ 2014, 370 (378: „hervorgehobene Rolle“); *Harms/Jäger*, NStZ 2002, 244 (249); *G. Schäfer*, in: Dünnebier FS, S. 541 („bei Wirtschaftsstrafsachen“).

² s. dazu Nr. 8 RiStBV sowie – erg. – die diesbzgl. Kommentierung von *Gertler*, in: BeckOK-StPO.

³ Statt vieler: *M. Jahn*, in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, § 257 Rn. 14 m. w. N.

⁴ BVerfGK 18, 193 = NJW 2011, 2417.

⁵ NJW 2014, 1434 (1440).

⁶ s. zum Ausgangsfall betr. die liechtensteinische LGT-Bank (sog. Liechtenstein-Affäre, Fall *Zumwinkel* [s. 2. Teil, Fn. 96] oder – nach dem „Datendieb“ benannt – *Causa Kieber*) u. a. *Göres/Kleinert*, NJW 2008, 1353, *Kölbel*, NStZ 2008, 241 und *Wagner*, SAM 2008, 101 jew. m. w. N.; grdlg. zur Strafbarkeit des Ankaufs entwendeter Bankdaten und ihrer strafprozessualen Verwertbarkeit *Ignor/Jahn*, JuS 2010, 390; s. a. die Zusammenstellung der bis Mitte 2010 bekannt gewordenen weiteren CD-Ankäufe bei *Kaiser*, NStZ 2011, 383 (384 Fn. 15); erg. zum Beweiswert AG Nürnberg, ZWH 2014, 114 m. krit. Anm. *M. Ebner*; zur „Kenntnis der Bundesregierung über den Ankauf“ BT-Drs. 17/14680.

Zum anderen begünstigt es die heute mehr denn je anhaltende Arbeitsbe-/überlastung der Strafverfolgungsbehörden und Gerichte⁷ sowohl auf Ebene der Finanzverwaltung als auch bei der Justiz gerade in dieser rechtlich anspruchsvollen Querschnittsmaterie, dass zahlreiche Akten mangels ausreichender Personalkapazitäten⁸ nicht zeitnah bearbeitet werden können und daher (oft zweimal⁹) für längere Zeit schlicht „liegen bleiben“ – was dann „der Justiz“ in einer Art Teufelskreis und allzu oft auch mit dem Unterton des Vorsatzvorwurfs als menschenrechtswidrige Verfahrensverzögerung angelastet wird¹⁰.

Dass es sich bei der Materie des Steuerstrafrechts um eine Melange aus Straf- und Steuerrecht handelt, führt neben den sich daraus ergebenden, zum Teil sehr schwierig zu handhabenden rechtlichen Problemstellungen regelmäßig auch zu ganz profanen, in der Systematik des Steuerrechts wurzelnden zeitlichen Phänomenen. Diese sind dem Umstand geschuldet, dass im Steuerstrafrecht zwischen der vom Täter bewusst mit krimineller Intention gesteuerten ersten/letzten Handlung, der Tatbeendigung (§ 78a S. 1 StGB) und dem (regelmäßigen) Verjährungseintritt nicht selten viele Jahre liegen (können)¹¹.

Beispiel¹²: In der Buchführung des Einzelunternehmers E¹³ werden im Jahr 2014 bewusst steuerwirksame Manipulationen vorgenommen (*Vorbereitung*). Die darauf fußende „falsche“ Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2014 (§ 370 I Nr. 1 AO) gibt E, der sich eines (nicht eingeweihten) Steuerberaters bedient, Anfang 2016 bei der Finanzbehörde ab (*Versuch*). E's Veranlagung und der Erlass einschließlich Bekanntgabe des – in der Folge – „zu niedrigen“ Einkommensteuerbescheids erfolgen im Jahr 2017 (*Vollendung und Beendigung*), mit der

⁷ *Harms* (in: Schlüchter GS, S. 451 [467f.]) spricht in diesem Kontext – eher euphemistisch – von „hoher ... Arbeitsbelastung“, *Ch. Erhard* (in: StV 2013, 655) gar von Tatrüchern als „Hamster in einem Laufrad mit stetig überhöhter Geschwindigkeit“; treffend auch *Wulf*, Stbg 2008, 445 (452) der bereits vor der Einführung des § 376 I AO vor einer „ansteigenden Überbelastung“ gewarnt hat.

⁸ Erg. zu daraus evtl. resultierenden Strafbarkeitsrisiken BGHSt 54, 9 (13) = NJW 2009, 2319 (2320) m. Anm. *Theile*, ZIS 2009, 446 (450f.); BGHSt 55, 180 (190) = NJW 2010, 2146 (2149).

⁹ Zuerst bei der Bußgeld- und Strafsachenstelle bzw. dem Hauptzollamt oder der Staatsanwaltschaft und dann bei Gericht.

¹⁰ Erg. 1. Teil, Fn. 322.

¹¹ So auch *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 396 AO Rn. 80.

¹² Nach *Schauf*, in: Kohlmann, § 376 Rn. 2. Bspft. zum Sonderfall des § 396 AO OLG Karlsruhe, wistra 1990, 205 (Steuerstrafverfahren wegen Hinterziehung von ESt und USt betr. die Jahre 1973–1976 auch 1989 noch nicht abgeschlossen); *Grezesch*, wistra 1990, 289f. zum „phantastischen Fall“, dass das Steuerstrafverfahren nach 20 Jahren (1989–2009) immer noch nicht erledigt ist; s. a. das Bsp. bei *Wulf*, Stbg 2008, 445 (447ff.).

¹³ Erg. *M. Ebner*, wistra 2010, 92.

Konsequenz, dass die Strafverfolgungsverjährung frühestens im Jahr 2022, d.h. acht Jahre nach der – aus Sicht des E – eigentlichen Tatbegehung, eintritt. Liegt ein Fall des § 376 I AO vor, schiebt sich dieser Regelverjährungstermin auf das Jahr 2027 hinaus – 13 Jahre nach den eigentlichen Manipulationshandlungen. Und die „Grenze des Doppelten“ (§ 78c III 2 StGB) wäre dann gar erst im Jahr 2037, also insgesamt fast ein Vierteljahrhundert später, erreicht. Diese enormen zeitlichen Distanzen, die im Strafrecht nur in wenigen anderen Extremfällen noch größer ausfallen können¹⁴, werden von den Normadressaten regelmäßig verkannt.

Die im Steuerstrafrecht daher im Zusammenhang mit der Verfolgungsverjährungsfrist in unterschiedlicher Ausprägung immer wiederkehrenden Rechtsprobleme lassen sich – scheinbar „sympathisch“, weil auf den ersten Blick einfach gelagert – in der praktischen Fallbearbeitung (*Ist die Tat bereits verjährt?*) dennoch stets auf die dieselben vier Grundfragen zurückführen¹⁵:

- (1) Welche Verjährungsfrist gilt (§ 78 III StGB, § 376 I AO)?,
- (2) Ab wann hat der Verjährungsfristlauf begonnen, d.h. wann war die konkrete Steuerstraftat beendet (§ 78a StGB)?,
- (3) (Wann) Ist der Fristlauf gegebenenfalls (rechtzeitig) unterbrochen worden (§ 78c StGB, § 376 II AO)?, und – in der Regel nachrangig –
- (4) ruht(e) der Lauf der Verjährungsfrist (§ 78b StGB, § 396 III AO)?

Während die Fragen zu (1), (3) und (4) in der Regel vergleichsweise einfach anhand der vorgenannten Normen („Kataloge“) beantwortet werden können, schweigt sich das Gesetz zu den Voraussetzungen der Tatbeendigung im Sinne von § 78a S. 1 StGB aus. Abgesehen von der daran grundlegend zu übenden Kritik, lässt sich dieses Manko im Kernstrafrecht vor allem durch die Lektüre der jeweils einschlägigen Kommentarliteratur ausgleichen, die für alle „gängigen“ Straftatbestände entsprechende Hinweise bereit hält. Im Steuerstrafrecht bestehen hier jedoch weitere Besonderheiten, die gerade die Bestimmung des Verjährungsbeginns deutlich schwieriger gestalten: Denn neben dem Umstand, dass ausführliche Kommentierungen zur Frage des Verjährungsbeginns allenfalls zu § 370 AO, dem „Zentraldelikt“¹⁶ des Abgabenstrafrechts, nicht aber zu den praktisch ebenfalls relevanten übrigen Steuerstraftatbeständen vorliegen¹⁷, geht dem Rechtsanwender aufgrund der Vielschichtigkeit des Steuerrechts, die wegen des Blankettrechtscharakters des Steuerstrafrechts unmittelbar auf dieses durchschlägt, erfahrungsgemäß nach relativ kurzer Zeit der Überblick verloren. Hinzu

¹⁴ s. S. 98 zu § 266a StGB.

¹⁵ Ähnl. T. Meyer, JA 2014, 342 (343); G. Schäfer, in: Dünnebieber FS, S. 541; Wulf, PStR 2010, 13.

¹⁶ Seer, in: Tipke/Lang, § 23 Rn. 20.

¹⁷ s. z.B. Fischer, § 78a Rn. 7ff., insbes. Rn. 10, 15, u. Schmid, in: LK-StGB, § 78a Rn. 6ff. jew. zur „Steuerhinterziehung“.