

Steuerstrafrecht

von

Dr. Thomas Kuhn

Rechtsanwalt
Fachanwalt für Strafrecht
Fachanwalt für Steuerrecht
München

Dr. Jörg Weigell †

Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht
München

und

Michael Görlich

Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht
München

3. Auflage 2019



Inhaltsübersicht

Vorwort zur 3. Auflage	V
Vorwort zur 1. Auflage	VII
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Literaturverzeichnis	XXV

A. Materielles Steuerstrafrecht

I. Die Verpflichtung zur Abgabe richtiger Steuererklärungen und zur Korrektur unrichtiger Steuererklärungen, Abgrenzungsfragen (<i>Weigell/Görlich</i>)	1
II. Überblick über die Steuerstraftatbestände (<i>Kuhn/Weigell</i>)	22
III. Überblick über die Steuerordnungswidrigkeiten (<i>Kuhn</i>)	71

B. Gang des Steuerstrafverfahrens

I. Am Verfahren beteiligte Personen und Behörden sowie deren Rechtsstellung (<i>Kuhn</i>)	77
II. Erster Zugriff bei Mandant, Berater und Dritten (<i>Weigell/Görlich</i>)	87
III. Verteidigung im Ermittlungsverfahren und Rechtsschutz gegen Zwangmaßnahmen im Ermittlungsverfahren (<i>Kuhn</i>)	113
IV. Möglichkeiten der Verfahrenserledigung nach durchgeführtem Ermittlungsverfahren (<i>Kuhn</i>)	132
V. Zwischenverfahren (<i>Kuhn</i>)	135
VI. Gang der Hauptverhandlung in Steuerstrafverfahren (<i>Kuhn</i>)	138
VII. Möglichkeiten der Verfahrenserledigung in der Hauptverhandlung (<i>Kuhn</i>)	146
VIII. Rechtsmittel (<i>Kuhn</i>)	147
IX. Amts- und Rechtshilfe, Auslandsermittlung (<i>Weigell/Görlich</i>)	151

C. Selbstanzeige

I. Allgemeines und Rechtsentwicklung (<i>Weigell/Görlich</i>)	177
II. Inhalt der Selbstanzeige (<i>Weigell/Görlich</i>)	180
III. Person des Anzeigerstatters (<i>Weigell/Görlich</i>)	188
IV. Erklärungsempfänger der Selbstanzeige (<i>Weigell/Görlich</i>)	190
V. Verpflichtung zur Nachzahlung (<i>Weigell/Görlich</i>)	190
VI. Sperren der Selbstanzeige (<i>Weigell/Görlich</i>)	195
VII. Besonderheiten bei leichtfertiger Steuerverkürzung (<i>Weigell</i>)	209
VIII. Sonstige Rechtsfolgen (<i>Weigell</i>)	210

D. Schlussbetrachtung

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 3. Auflage	V
Vorwort zur 1. Auflage	VII
Inhaltsübersicht	IX
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Literaturverzeichnis	XXV

A. Materielles Steuerstrafrecht

I. Die Verpflichtung zur Abgabe richtiger Steuererklärungen und zur Korrektur unrichtiger Steuererklärungen, Abgrenzungsfragen	1
1. Einleitung	1
2. Die Abgabe einer richtigen Steuererklärung	3
a) Steuerrecht als „Über- und Unterordnungsverhältnis“	3
b) Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	3
aa) Grundlegendes	3
bb) Grenzen der Mitwirkungspflicht	3
cc) Steuerlich erheblich	4
dd) Hinweispflichten des Steuerpflichtigen	4
(1) Auffassungen in der Literatur	5
(2) Auffassung der Rechtsprechung	5
(3) Besonderheiten bei unterschiedlichen Rechtsauffassungen/ Nichtanwendungserlass	6
3. Die Korrektur unrichtiger Steuererklärungen	7
a) Berichtigungspflicht des Steuerpflichtigen	7
aa) Festsetzungsfrist	8
bb) Nachträglich erkannt	8
cc) Unverzüglich	10
b) Sonderproblem: Keine Korrekturpflicht des Steuerberaters	10
aa) Personenkreis des § 153 AO	10
bb) Verpflichtung des Steuerberaters	10
4. Verhältnis zwischen Korrekturerklärung und Selbstanzeige	11
a) Grundsatz	11
b) Gestaltungsalternative	12
c) Anwendungserlass zu § 153 AO	13
aa) Berichtigungspflicht bei bedingt vorsätzlicher Falschabgabe	14
bb) Sorgfältige Prüfung der subjektiven Tatseite	14
cc) Innerbetriebliches Kontrollsystem	15
(1) Rechtspflicht zur Einrichtung eines steuerlichen Kontrollsystems? ..	16
(a) Aktiengesellschaften (AG)	16
(b) Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH)	16
(c) Personengesellschaften und Einzelkaufleute (GmbH & Co. KG, KG, OHG, eK)	17
(d) Aufsichtsrecht	17
(e) Steuerstrafrechtliche Sicht	17
(2) Begriff und Ausgestaltung eines steuerlichen Kontrollsystems	17
(a) Grundlagen	18
(b) Die Bestandteile eines CMS im Einzelnen	18
(c) Ausgestaltungsentscheidung	19
dd) Verpflichteter Personenkreis	20
ee) Zeitpunkt von Anzeige und Berichtigung	20

II. Überblick über die Steuerstraftatbestände	22
1. Einleitung	22
2. Steuerhinterziehung	22
a) Taterfolg	22
aa) Steuerverkürzung	22
(1) Steuern	22
(2) Begriff der Verkürzung	23
(3) Umfang des Verkürzungserfolges, Kompensationsverbot	23
(4) Berechnung der verkürzten Steuern	24
bb) Nicht gerechtfertigter Steuervorteil	26
cc) Vollendung	27
b) Tathandlungen	27
aa) Steuerhinterziehung durch Handeln	28
bb) Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)	29
cc) Steuerhinterziehung durch Nichtverwenden von Steuerzeichen und Steuerstemplern	31
dd) Gestaltungsmissbrauch als Tatvariante der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO	31
(1) Problemstellung	31
(2) Maßgeblichkeit der außersteuerlichen Gestaltung für die Besteuerung	32
(3) Inhalt des sog. Gestaltungsmissbrauchs	32
c) Vorsatz, Irrtum und Schuld	33
aa) Vorsatz	33
bb) Verbotsirrtums	35
cc) Praxisrelevanz der Irrtumsfälle	35
dd) Irrtum und Steuerberatung	35
ee) Schuld	36
d) Täterschaft und Teilnahme	37
aa) Täter	37
(1) Allgemeines zum tauglichen Täter; Täterschaft durch aktives Tun	37
(2) Täterschaft bei juristischen Personen und Personengesellschaften; Täterschaft durch Unterlassen	37
(3) Delegation von Verantwortung	38
(4) Geschäftsherrenhaftung und Organisationsherrschaft	38
(5) Die Wirksamkeit und Reichweite von Compliance-Management- Systemen	39
bb) Anstiftung	39
cc) Beihilfe	40
dd) Sonderfall Steuerberater und Rechtsanwalt	40
(1) Allgemeines	40
(2) Täterschaft und Teilnahme	41
(3) Teilnahmevorsatz	41
(4) Aktives Tun und Unterlassen	42
(5) Praktische Fälle	42
e) Versuch	42
aa) Versuch und Vorbereitungshandlung	43
bb) Versuch und Vollendung	43
cc) Strafbarer Versuch und Wahndelikt	44
f) Strafen und strafrechtliche Nebenfolgen	44
aa) Regelstrafrahmen	44
bb) Strafrahmen des besonders schweren Falles	44
(1) § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO	44
(2) § 370 Abs. 3 Nr. 2 AO	45

(3) § 370 Abs. 3 Nr. 3 AO	45
(4) § 370 Abs. 3 Nr. 4 AO	45
(5) § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO	45
(6) § 370 Abs. 3 Nr. 6 AO	45
cc) Allgemeine Strafzumessungskriterien	46
dd) Strafzumessungstabellen	47
ee) Tabellarische Strafzumessungserwägungen des BGH	49
ff) Besondere Bedeutung der Verfahrensdauer	49
gg) Strafrechtliche Nebenfolgen	50
hh) Einziehung	50
(1) Einziehung im Steuerstrafrecht	50
(2) Einziehungsbeteiligte	51
(3) Rückwirkung	51
(4) Auswirkung der Steuerzahlung	51
(5) Grenzen der Einziehung	52
(6) Sicherung der Einziehung	52
(7) Rechtsmittel	52
g) Steuerrechtliche Nebenfolgen	52
aa) Haftung	52
(1) Haftung des gesetzlichen Vertreters	53
(2) Haftung des Vertretenen	53
(3) Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers	54
(4) Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit	54
(5) Haftung für schuldhaft nicht abgeführte Steuer (§ 25d UStG)	55
bb) Festsetzungsfrist	56
(1) Verlängerte Festsetzungsfrist	56
(2) Anlaufhemmung	57
(3) Ablaufhemmung	58
cc) Hinterziehungszinsen	60
h) Strafverfahrenskosten	61
aa) Verfahrenskosten	61
bb) Honorar	61
cc) Steuerliche Abzugsfähigkeit	62
(1) Geldstrafen und Geldbußen	62
(2) Honorar	63
i) Sonstige Nebenfolgen	64
j) Strafrechtliche Verjährung	65
aa) Fälligkeitssteuern	67
bb) Erbschaft- und Schenkungsteuern	67
cc) Personengesellschaften	68
dd) Unterbrechung der Verjährung	68
3. Sonstige Steuerstraftaten	70
a) Bannbruch	70
b) Steuerhehlerei	70
c) Schwerer Schmuggel	70
d) Fälschung von Steuerzeichen	70
e) Begünstigung	71
III. Überblick über die Steuerordnungswidrigkeiten	71
1. Leichtfertige Steuerverkürzung	71
2. Steuergefährdung	73
a) § 379 AO	73
aa) Allgemeine Aufzeichnungspflichten	73
bb) Besondere Aufzeichnungspflichten	73
b) Gefährdung der Abzugssteuern	74

c) Verbrauchsteueregefährdung	74
d) Gefährdung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben	74
3. §§ 130, 30 OWiG	74

B. Gang des Steuerstrafverfahrens

I. Am Verfahren beteiligte Personen und Behörden sowie deren Rechtsstellung	77
1. Rechte und Pflichten des Beschuldigten	77
2. Der steuerliche Berater als Verteidiger	78
a) Allgemeines	78
b) Rechtsstellung des Beraters bei zulässiger Alleinverteidigung	78
c) Rechtsstellung des Beraters bei gemeinsamer Verteidigung vor den Justizbehörden	78
d) Sonderfall: Einspruchseinlegung gegen Strafbefehle	78
e) Mögliche Interessenkonflikte	79
f) Fachliche Anforderungen an den Berater als Verteidiger	79
3. Der Rechtsanwalt als Verteidiger	80
4. Steuerfahndung (SteuFa)	81
a) Stellung im Behördenaufbau	81
b) Aufgaben der Steuerfahndung	81
c) Befugnisse	82
d) Weisungsrecht der Staatsanwaltschaft	83
5. Bußgeld- und Strafsachenstelle (BuStra) bzw. Strafsachen- und Bußgeldstelle (StraBu)	84
a) Gesetzliche Grundlegung	84
b) Stellung im Behördenaufbau	84
c) Zuständigkeiten der BuStra	84
d) Grenzen des Aufgabenbereiches	85
e) Verhältnis zur Fahndung	85
6. Staatsanwaltschaft	86
7. Strafgerichte	86
a) Amtsgerichte	86
b) Landgerichte	87
c) Revisionsgerichte	87
II. Erster Zugriff bei Mandant, Berater und Dritten	87
1. Erscheinen der Steuerfahndung	87
2. Aufgaben, Rechte und Pflichten, §§ 208, 404 AO	88
a) Einsatz für eine Betriebsprüfung	88
b) „Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft“	88
3. Doppelfunktion der Steuerfahndung	89
4. Erscheinen der Steuerfahndung beim Mandanten	90
a) Inanspruchnahme im Besteuerungsverfahren	90
b) Inanspruchnahme im Strafverfahren	92
aa) Ermittlungsmethoden	92
bb) Sperre der Selbstanzeige	92
cc) Recht auf Aussageverweigerung	92
dd) Zulässige Ermittlungsmethoden der Finanzbehörde	92
(1) Durchsuchung	94
(2) Beschlagnahme	97
(3) Abwehrmaßnahmen, Verhaltensmöglichkeiten in der Praxis	101
5. Erscheinen beim Berater	103
a) Die Stellung des Beraters	103
aa) Berater als „Vertreter der Interessen des Mandanten“	103
bb) Aussageverweigerungsrecht des Beraters	104
b) Durchsuchung beim Berater	104

c) Beschlagnahmeprivilegien	105
aa) Gewahrsam des Beraters	105
bb) Einzelne beschlagnahmefreie Unterlagen	106
(1) Handakten	106
(2) Unterlagen des Mandanten	106
(3) Buchführungsunterlagen	107
d) Besonderheiten bei EDV-Anlagen	108
aa) Grundsätzlich: Unzulässigkeit beim unverdächtigen Berater	108
bb) Mögliche Ausnahme	108
cc) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	109
dd) E-Mail-System	111
6. Erscheinen und Ermittlungen bei (sonstigen) Dritten	111
a) Durchsuchung und Beschlagnahme bei Dritten	112
b) Zeugenvernehmung	113
c) Sonstiges	113
III. Verteidigung im Ermittlungsverfahren und Rechtsschutz gegen Zwangmaßnahmen im Ermittlungsverfahren	113
1. Allgemeines	113
a) Erstkontakt	114
aa) Vorahnung des Mandanten	114
bb) Bereits laufendes Steuerstrafverfahren	114
cc) Anlass des ersten Zugriffs	114
b) Erstes Gespräch	114
c) Kontaktaufnahme mit der Ermittlungsbehörde	115
d) Stoffsammlung	116
aa) Mandant und Behörden als Informationsquelle	116
bb) Akteneinsicht	116
cc) Eigene Ermittlungen	117
dd) Der Steuerberater als Informationsquelle	118
e) Zielbestimmung	118
f) Strategiebestimmung	119
2. Der Beschuldigte als Beweismittel für und gegen sich selbst	119
a) Grundsätzliches	119
b) Belehrungspflichten und Verwertungsfragen	121
c) Verwertung steuerlicher Angaben im Strafverfahren	122
3. Strafprozessuale Zwangsmaßnahmen	122
a) Durchsuchung	122
aa) Zulässigkeit der Durchsuchung	123
bb) Rechtsschutz	123
cc) Verwertungsfragen	124
b) Beschlagnahme	124
aa) Zulässigkeit	124
bb) Rechtsschutz	125
cc) Verwertungsfragen	125
c) Untersuchungshaft	126
aa) Allgemeines	126
bb) Voraussetzungen der Untersuchungshaft	126
cc) Verteidigung gegen einen Haftbefehl in materieller Hinsicht	128
dd) Verteidigung gegen die Untersuchungshaft in formaler Hinsicht	129
ee) Aufhebung und Außervollzugsetzung des Haftbefehls	130
ff) Taktische Erwägungen	130
IV. Möglichkeiten der Verfahrenserledigung nach durchgeführtem Ermittlungsverfahren	132
1. § 170 Abs. 2 StPO	132
2. §§ 153, 153a StPO	132

a) Einstellung gem. § 153 StPO	132
b) Einstellung gem. § 153a StPO	133
3. Strafbefehl	134
4. Anklage	134
V. Zwischenverfahren	135
1. Grundsätzliches	135
2. §§ 154, 154a StPO	136
3. Typische Fragestellungen im Zwischenverfahren	136
a) Verjährungsvorschriften	136
b) Selbstanzeige	136
c) Fiskale Beweislastregeln	136
d) Prozessuale Tat	137
e) Komplexe steuerrechtliche Vorfragen, Schadensberechnung	137
4. Taktische Überlegungen	137
VI. Gang der Hauptverhandlung in Steuerstrafverfahren	138
1. Vorbereitung	138
a) Mandantengespräch	138
b) Kontakt mit Gericht und Staatsanwaltschaft	138
2. Verfahrensleitende Absprachen	139
3. Durchführung der Hauptverhandlung	141
a) Beteiligung der Finanzbehörde	141
b) Beweisantragsrecht und Rechtsausführungen	141
aa) Erklärungen des Verteidigers	141
(1) opening statement	141
(2) Äußerung nach Beweisaufnahme	142
(3) Rechtsgespräch	142
bb) Beweisanträge	142
c) Plädoyer	144
aa) Aufbau	145
bb) Hilferwägungen	145
cc) Vorbereitung im Laufe der Hauptverhandlung	145
dd) Schriftliches	145
ee) Bedingter Beweisantrag	145
ff) Stil	146
d) Das letzte Wort	146
VII. Möglichkeiten der Verfahrenserledigung in der Hauptverhandlung	146
VIII. Rechtsmittel	147
1. Berufung	147
2. Revision	148
a) Prozessvoraussetzungen	149
b) Begründung der Sachrüge	149
c) Begründung der prozessualen Rügen	150
d) Entscheidungsmöglichkeiten des Revisionsgerichts	150
IX. Amts- und Rechtshilfe, Auslandsermittlung	151
1. Informationsbeschaffungsmöglichkeiten im Inland	151
a) Grundsatz	151
b) Besondere Mitwirkungspflichten	152
aa) Beweisbeschaffungspflicht	152
bb) Beweisvorsorgepflicht	152
cc) Bestehen von Auskunftsverboten bzw. einer Strafbarkeit im Ausland	153
dd) Mitwirkungspflicht gem. § 17 Abs. 2 AStG	153
ee) Die Regelung des § 160 AO	153
ff) IZA, IZ Steufa und Zollkriminalamt	153
gg) Kontenabruf bei Banken	154
hh) Sammelauskünfte	155

ii) Anzeigepflichten bei Drittstaat-Gesellschaften	156
jj) Erweiterung der allgemeinen Mitteilungspflicht bei Auslandsbeteiligungen	157
2. Informationsbeschaffungsmöglichkeiten im Ausland	157
a) Unterscheidung Amtshilfe und Rechtshilfe	158
b) Voraussetzungen	158
aa) Internationale Amtshilfe/Rechtsgrundlagen	158
(1) Formen der Amtshilfe im Überblick	158
(2) Rechtsgrundlagen	159
(a) § 117 AO als Auffangnorm; Routine- und Spontanauskünfte	160
(b) Doppelbesteuerungsabkommen	160
(aa) Kleine Auskunfts Klausel	160
(bb) Große Auskunfts Klausel	160
(cc) Voraussetzungen des Informationsaustauschs (Art. 26 Abs. 1 OECD-MA)	161
(dd) Internationales Steuergeheimnis (Art. 26 Abs. 2 OECD-MA)	162
(ee) Auskunftsverweigerungsrecht und ordre public (Art. 26 Abs. 3 OECD-MA)	162
(ff) Auskunfts pflicht (Art. 26 Abs. 4 und 5 OECD-MA)	162
(c) Spezielle Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe/ Tax Information Exchange Agreements (TIEAs); FATCA	163
(d) EU-Amtshilfe-Richtlinie und EU-Amtshilferichtlinie- Umsetzungsgesetz	163
(e) EU-Zusammenarbeitsverordnung	166
(f) EU-Zinsrichtlinie, Zinsinformationsverordnung	167
(g) Bilaterale Amts- und Rechtshilfeverträge	168
(h) Amtshilfeersuchen im laufenden Strafverfahren	168
(i) Automatischer Informationsaustausch speziell bei Finanzkonten	169
bb) Internationale Rechtshilfe	170
(1) Verhältnis der Rechtsgrundlagen zueinander	172
(2) Arten der Rechtshilfe	172
(3) Grundprinzipien	172
(4) Große Rechtshilfe in Steuerstrafsachen	172
(5) Kleine Rechtshilfe in Steuerstrafsachen	173
(a) Durchsuchung, Beschlagnahme und Herausgabe von Beweismitteln	173
(b) Europäische Ermittlungsanordnung in Strafsachen	174
(aa) Begriff und Reichweite	174
(bb) Inhalt der EEA; Verfahren	175
(cc) Voraussetzungen	175
(dd) Ausführung der Ermittlungsanordnung	175
(ee) Verwertbarkeit von im Ausland erlangter Erkenntnisse	176
3. Ausblick: Entwicklung der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit	176

C. Selbstanzeige

I. Allgemeines und Rechtsentwicklung	177
1. Verfassungsmäßigkeit	179
2. Anwendungsbereich der Selbstanzeige	179
II. Inhalt der Selbstanzeige	180
1. Anforderungen an die Berichtigungserklärung	180
2. Umfang der Selbstanzeige	181
3. Eigene Ermittlungen des Finanzamts	183

4. Praxishinweis	184
5. Selbstanzeige in Stufen	184
6. Selbstanzeige mit geschätzten Beträgen	185
7. Einzelfälle	185
8. Keine Erforderlichkeit der ausdrücklichen Benennung als „Selbstanzeige“	186
9. Sonstige Hinweise; Widerruf der Selbstanzeige	187
III. Person des Anzeigerstatters	188
1. Selbstanzeige als persönlicher Strafaufhebungsgrund	188
2. Erteilung des Auftrags zur Erstattung der Selbstanzeige	188
a) Zeitpunkt der Erteilung	188
b) Bekanntgabe der Vertretung gegenüber dem Finanzamt	189
3. Beteiligung mehrerer Personen	189
4. Sonderproblem: Beteiligung des Beraters	189
a) Mandatsverhältnis kein Hinderungsgrund	189
b) Schweigepflicht des Beraters gem. § 203 StGB	190
IV. Erklärungsempfänger der Selbstanzeige	190
V. Verpflichtung zur Nachzahlung	190
1. Zweck und Reichweite der Nachzahlungsverpflichtung	191
a) Wiedergutmachungseffekt der Selbstanzeige	191
b) Nachzahlung nur der zu eigenen Gunsten hinterzogenen Steuern	191
c) Straffreiheit und Nachzahlung fremder Steuern	191
aa) Geschäftsführer einer GmbH	192
bb) Sonderproblem: Einmann-GmbH	192
d) Haftung nach § 71 AO	192
2. Nachzahlungsbetrag	192
a) Nachzahlung bei mehreren Personen	193
b) Schadensersatzcharakter	193
c) Berücksichtigung des Vermögensverfalls	193
3. Nachzahlungsfrist	193
a) Strafrechtliche Frist	194
b) Ermessensabwägung	194
c) Praxishinweis	194
d) Rechtsmittel	194
4. Die Nachzahlung	195
a) Art der Nachzahlung	195
b) Niederschlagung der Steuerschuld nach § 261 AO	195
c) Person des Leistenden	195
VI. Sperren der Selbstanzeige	195
1. Bekanntgabe der Außenprüfung (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 lit. a AO)	196
2. Bekanntgabe der Einleitung eines Strafverfahrens (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 lit. b AO)	197
3. Erscheinen des Außenprüfers (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 lit. c AO)	198
a) Amtsträger der Finanzbehörde	198
b) Erscheinen des Prüfers	199
aa) Erscheinen am Ort der Prüfung	199
bb) Ankündigung der Betriebsprüfung	199
cc) Persönlicher Umfang der Sperrwirkung	199
dd) Sachlicher Umfang der Sperrwirkung	200
ee) Beendigung der Prüfung	200
4. Erscheinen des Fahndungsprüfers (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 lit. d AO)	200
5. Erscheinen des Amtsträgers zur steuerlichen Nachschau (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 lit. e AO)	201
6. Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO)	201
a) Tat bereits entdeckt	201

aa) Entdeckung als Straftat	202
bb) Grenzkontrolle: keine Entdeckung	202
cc) Kontrollmitteilung: keine Entdeckung	202
dd) Bankenfälle	203
ee) Automatischer Informationsaustausch	204
ff) Praxishinweis	205
b) Entdecker der Tat	205
c) Kenntnis des Täters/Kennenmüssen	205
d) Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit nach Tatentdeckung	206
7. Sperre bei Steuerhinterziehung von mehr als 25.000,- EUR (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO)	206
8. Besonders schwerer Fall (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO)	209
VII. Besonderheiten bei leichtfertiger Steuerverkürzung	209
1. Berichtigungserklärung	209
2. Sperren	210
VIII. Sonstige Rechtsfolgen	210

D. Schlussbetrachtung