

BUNDESSTEUERBLATT

2022 / Nr. 6

**Gleich lautende Erlasse
der obersten Finanzbehörden der Länder
Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)
- AStBV (St) 2022 -
vom 14. März 2022**

Diese Erlasse ergehen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und treten mit Wirkung vom **1. Mai 2022** an die Stelle der Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 1. Dezember 2019 (BStBl I S. 1142).

Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg

FM3 - S 0720 - 2/33

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat

37 - S 0720 - 1/10

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin

S 0720 - 2/2021

Ministerium der Finanzen und für Europa des Landes Brandenburg

35 - S 0720/15#01#002

Der Senator für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen

S 0720 - 1/2020 - 5/2021

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

S 0720 - 2021/004 - 51

Hessisches Ministerium der Finanzen

S 0700 A - 001 - II 61

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

S 0720 - 00000 - 2009/004 - 010

Niedersächsisches Finanzministerium

33 - S 0720/001 - 0001

Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen

S 0720 - 1 - V A 1

Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz

S 0720#2018/0002 - 0401 447

Saarland

Ministerium für Finanzen und Europa

S 0720 - 1#010

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen

33 - S 0720/27/6 - 2022/7312

Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt

43 - S 0700 - 227

Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein

S 0720 - 041 - 545/2007 - 6304/2022

Thüringer Finanzministerium

1040 - 25 - S 0720/1 - 9

Inhaltsübersicht

Einführung

Teil 1 Anwendungsbereich, gemeinsame Verfahrensgrundsätze

	Anwendungsbereich und anzuwendendes Recht	
Abschnitt 1:	Nummer 1	
	Gemeinsame Verfahrensgrundsätze	
	Nummer 2	Rechtliches Gehör
	Nummer 3	Verhältnismäßigkeit
Abschnitt 2:	Nummer 4	Faires Verfahren
	Nummer 5	Wahrheitsfindung
	Nummer 6	Beschleunigung des Verfahrens
	Nummer 7	Geltung für das Bußgeldverfahren

Teil 2 Behandlung der Eingänge

Nummer 8	Beschleunigte Bearbeitung
Nummer 9	Anzeigen
Nummer 10	Behandlung der Eingänge
Nummer 11	Behandlung der Selbstanzeigen
Nummer 12	Vorfeldermittlungen
Nummer 13	Vorermittlungen

Teil 3 Strafverfahren

	Allgemeine Grundsätze	
Abschnitt 1:	Nummer 14	Legalitätsprinzip
	Nummer 15	Ausnahmen vom Verfolgungszwang
	Nummer 16	Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren
	Abgrenzung der Zuständigkeit zwischen Staatsanwaltschaft und Finanzamt	
	Nummer 17	Selbständiges Ermittlungsverfahren
	Nummer 18	Steuerstraftaten
Abschnitt 2:	Nummer 19	Gleichgestellte Straftaten
	Nummer 20	Zuständigkeit nach Erlass eines Haft- oder Unterbringungsbefehls
	Nummer 21	Andere Straftaten
	Nummer 22	Abgabe der Strafsache an die Staatsanwaltschaften
	Zuständiges Finanzamt	
Abschnitt 3:	Nummer 23	Sachliche Zuständigkeit
	Nummer 24	Örtliche Zuständigkeit
	Nummer 25	Mehrfache Zuständigkeit
	Einleitung des Strafverfahrens	
	Nummer 26	Verdacht; Legalitätsprinzip
	Nummer 27	Einleitungsmaßnahmen
Abschnitt 4:	Nummer 28	Mitteilung der Einleitung an Beschuldigte
	Nummer 29	Belehrung
	Nummer 30	Vermerk
	Nummer 31	Mitteilung der Einleitung an Stellen innerhalb der Finanzämter
	Verteidigung	
	Nummer 32	Wahl und Bestellung eines Verteidigers
Abschnitt 5:	Nummer 33	Bevollmächtigung des Verteidigers, Zustellung an den Verteidiger
	Nummer 34	Stellung des Verteidigers in Ermittlungsverfahren der BuStra und der SteuFa
	Nummer 35	Akteneinsicht
	Nummer 36	Ausschluss eines Verteidigers

Allgemeine Ermittlungsgrundsätze

Nummer 37 Ziel und Umfang der Ermittlungen

Nummer 38 Verbinden und Abtrennen von Verfahren

Nummer 39 Absehen von der Verfolgung und Beschränkung der Strafverfolgung

Abschnitt	Nummer 40	Beweissicherung
-----------	-----------	-----------------

6:	Nummer	Ermittlung von Umständen, die für die Bemessung der Strafe und für die Nebenfolgen von Bedeutung
	41	sind

Nummer 42 Unterstützung durch andere Behörden und Stellen

Nummer 43 Antrag auf Vornahme gerichtlicher Untersuchungshandlungen

Nummer 44 Ausweispflicht

Vernehmung

Nummer 45 Ladung

Nummer 46 Rechtsstellung des Beschuldigten

Nummer 47	Rechtsstellung des Zeugen
-----------	---------------------------

Nummer 48 Besonderheiten für Angehörige des öffentlichen Dienstes

Nummer 49	Durchführung der Vernehmung
-----------	-----------------------------

Abschnitt 7: Nummer 50 Anfertigung von Notizen

Nummer 51

Vernehmungsprotokoll

Nummer 52

Schriftliche Aussagen

Nummer 53 Nichterscheinen des Beschuldigten

Nummer 54 Nichterscheinen des Zeugen

Nummer 55

Entschädigung

Durchsuchung und Beschlagnahme

Nummer 56 Zulässigkeit der Durchsuchung

Nummer 57 Zulässigkeit der Beschlagnahme

Nummer 58 Beschlagnahme bei Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe

Nummer 59 Beschlagnahme der Patientenkartei eines Arztes

Nummer 60 Anordnung der Durchsuchung/Beschlagnahme

Nummer 61 Postbeschlagnahme und Auskunftsverlangen

Abschnitt 8: Nummer 62 Zeit der Durchsuchung

Nummer 63 Ablauf der Durchsuchung

Nummer 64 Körperliche Durchsuchung

Nummer 65 Einsichtnahme in Räume und Behältnisse mit Einverständnis des Betroffenen

Nummer 66 Durchsuchung von Geschäftsräumen im Verfahren gegen geschäftsführende Gesellschafter

Nummer 67 Durchsuchung von Wohnungen und anderen Räumen

Nummer 68 Durchsuchung von Sachen

Nummer 69 Durchsicht, Nachweis und Rückgabe der Beweismittel

Sicherung des Steueranspruchs

Abschnitt 9: Nummer 70 Maßnahmen zur Sicherung des Steueranspruchs

Nummer 71 Besonderheiten beim dinglichen Arrest nach der AO

Nummer 72 Besonderheiten beim Vermögensarrest nach der StPO

Weitere strafprozessuale Maßnahmen

Abschnitt 10: Nummer 73 Zulässigkeit und Durchführung der vorläufigen Festnahme

Nummer 74 Zulässigkeit und Durchführung der Telekommunikationsüberwachung

Strafzumessungskriterien

Nummer 75 Allgemeines zur Strafzumessung

Abschnitt 11: Nummer 76 Bedeutung des verkürzten Steuerbetrages für die strafrechtliche Ahndung und für die Strafzumessung

Nummer 77 Besondere Strafzumessungsgründe

Nummer 78 Kompensation rechtsstaatswidriger Verzögerung eines Strafverfahrens

Abschließende Entscheidung im Verfahren der Finanzbehörde

Nummer 79 Überblick

Nummer 80 Allgemeines zur Einstellung des Verfahrens

Nummer 81 Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO

Abschnitt 12: Nummer 82 Einstellung und Absehen von der Strafverfolgung nach § 153 Abs. 1 StPO, § 398 AO und § 398a AO

Nummer 83 Einstellung nach § 153a StPO

Nummer 84 Voraussetzungen für den Antrag auf Erlass eines Strafbefehls

Nummer 85 Bemessung der Strafen

	Nummer 86	Höhe des Tagessatzes, Ermittlung des Nettoeinkommens
	Nummer 87	Antragstellung
	Nummer 88	Rechtsmittel
	Nummer 89	Vorlage an die Staatsanwaltschaft
	Nummer 90	Antrag auf Anordnung von Nebenfolgen
		Stellung der Finanzbehörde im Verfahren der Staatsanwaltschaft
Abschnitt 13:	Nummer 91	Rechte und Pflichten im Ermittlungsverfahren
	Nummer 92	Anwesenheitsrecht
	Nummer 93	Unterstützung der Staatsanwaltschaft bei der Überwachung von Auflagen
		Stellung der Finanzbehörde im gerichtlichen Verfahren
Abschnitt 14:	Nummer 94	Teilnahme an der Hauptverhandlung
	Nummer 95	Rechtsmittel
	Nummer 96	Unterstützung des Gerichts bei der Überwachung von Auflagen
		Behandlung von Einwendungen
Abschnitt 15:	Nummer 97	Gegenvorstellungen, Dienst- und Sachaufsichtsbeschwerden
	Nummer 98	Rechtsbehelfe
	Nummer 99	Wirkung von Einwendungen
Teil 4 Bußgeldverfahren		
		Anzuwendende Vorschriften
	Nummer 100	Gesetzliche Bestimmungen
Abschnitt 1:	Nummer 101	Anwendung der Regelungen des Dritten Teils
	Nummer 102	Abweichungen vom Strafverfahren
	Nummer 103	Ermittlungsbefugnisse
	Nummer 104	Opportunitätsprinzip
		Ordnungswidrigkeiten
	Nummer 105	Steuerordnungswidrigkeiten
Abschnitt 2:	Nummer 106	Gleichgestellte Ordnungswidrigkeiten
	Nummer 107	Ordnungswidrigkeiten nach anderen Gesetzen
	Nummer 108	Als Ordnungswidrigkeiten zu ahndende Steuerstraftaten
		Zuständigkeit
	Nummer 109	Zuständigkeit bei Ordnungswidrigkeiten
Abschnitt 3:	Nummer 110	Zuständigkeit bei Zusammentreffen oder Zusammenhang der Ordnungswidrigkeit mit einer Straftat
	Nummer 111	Zuständigkeit bei Zusammentreffen oder Zusammenhang mit einer anderen Ordnungswidrigkeit
	Nummer 112	Zuständigkeit für die als Ordnungswidrigkeiten zu verfolgenden und zu ahndenden Steuerstraftaten
Abschnitt 4:		Abschließende Entscheidung der Finanzbehörde

	Nummer 113	Abschließende Entscheidung
	Nummer 114	Bemessung der Geldbuße
	Nummer 115	Besonderheiten bei Verfahren gegen Angehörige der rechts- und steuerberatenden Berufe
	Nummer 116	Bekanntgabe des Bußgeldbescheids
	Rechtsbehelfe	
Abschnitt 5:	Nummer 117	Behandlung eines Antrages auf gerichtliche Entscheidung
	Nummer 118	Einspruch gegen Bußgeldbescheid
	Kosten, Erhebung und Vollstreckung	
	Nummer 119	Kosten des Verfahrens
Abschnitt 6:	Nummer 120	Zuständigkeit für die Erhebung
	Nummer 121	Vollstreckung
Teil 5 Steuerfahndung		
	Nummer 122	Aufgaben
	Nummer 123	Rechte und Pflichten
	Nummer 124	Zuständigkeit
	Nummer 125	Zusammenarbeit mit der Außenprüfung
	Nummer 126	Haftungsinanspruchnahme durch die Finanzämter
	Nummer 127	Schlussbericht der Steufa

Teil 6 Ergänzende gemeinsame Regelungen für das Straf- und Bußgeldverfahren

	Steuergeheimnis	
Abschnitt 1:	Nummer 128	Schutz des Anzeigenerstatters
	Nummer 129	Offenbarung gegenüber Dritten
	Nummer 129a	Datenschutz
	Unterrichtungspflicht gegenüber BuStra oder Steufa	
	Nummer 130	Allgemeines
Abschnitt 2:	Nummer 131	Außenprüfung
	Nummer 132	Selbstanzeigen
	Nummer 133	Unaufschiebbare Anordnungen
	Mitteilungen im Straf- und Bußgeldverfahren	
	Nummer 134	Mitteilungen an Behörden und Stellen der Finanzverwaltung
Abschnitt 3:	Nummer 135	Unterrichtung der vorgesetzten Behörde
	Nummer 136	Mitteilungen an andere Behörden und Stellen
	Nummer 137	Mitteilung in sonstigen Fällen
	Zusammenarbeit mit anderen Behörden	
	Nummer 138	Bundeszentralamt für Steuern
	Nummer 139	Zollverwaltung
Abschnitt 4:	Nummer 140	Nationale Staatsanwaltschaft
	Nummer 140a	Europäische Staatsanwaltschaft
	Nummer 141	Landeskriminalamt
	Nummer 142	Polizei und andere Behörden
	Nummer 143	Gewerbezentralregister
	Auskunfts- und Vorlageersuchen	
	Nummer 144	Allgemeines
Abschnitt 5:	Nummer 145	Auskunfts- und Vorlageersuchen an Kreditinstitute im Besteuerungsverfahren
	Nummer 146	Auskunfts- und Vorlageersuchen an Kreditinstitute im Straf- und Bußgeldverfahren
	Nummer 147	Erstattung von Kosten
	Nummer 148	Auskunftersuchen wegen Chiffreanzeigen
	Verwertungsverbote	
Abschnitt 6:	Nummer 149	Fälle, die zu einem Verwertungsverbot führen
	Nummer 150	Fälle, die nicht zu einem Verwertungsverbot führen

Besonderheiten im Hinblick auf die Person des Beschuldigten/Betroffenen

Abschnitt 7:	Nummer 151	Mitglieder des Europäischen Parlaments, des Deutschen Bundestages und der gesetzgebenden Körperschaften und der Länder
	Nummer 152	Diplomaten und andere bevorrechtigte Personen
	Nummer 153	Streitkräfte anderer Staaten
	Nummer 154	Jugendliche, Heranwachsende, vermindert Schuldfähige

Einführung

- (1) Die nachfolgenden Anweisungen sollen der einheitlichen Handhabung der Gesetze dienen und die reibungslose Zusammenarbeit der zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten berufenen Stellen der Finanzbehörden untereinander, mit anderen Stellen der Finanzbehörden sowie mit den Gerichten und Staatsanwaltschaften gewährleisten.
- (2) Die Anweisungen enthalten zur Erleichterung der Amtsgeschäfte eine Zusammenfassung von hierfür maßgeblichen Grundsätzen sowie Hinweise für deren praktische Anwendung. Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird zum Teil der Gesetzeswortlaut wiederholt, im Übrigen wird nur auf die einschlägigen Gesetze verwiesen. Bei streitigen Rechtsfragen ist im Interesse einer einheitlichen Verfahrensweise die Auffassung der Verwaltung wiedergegeben.
- (3) Die Anweisungen können wegen der Vielfalt der Lebensvorgänge, auf die sie sich beziehen, nur Anleitungen für den Regelfall geben. Es ist daher im Einzelfall zu prüfen, welche Maßnahmen im Rahmen der anzuwendenden Gesetze und der Rechtsprechung der Gerichte geboten sind.
- (4) Bei Personenbezeichnungen wird auf eine geschlechterbezogene Differenzierung verzichtet, da in diesen Anweisungen unwichtig ist, welches Geschlecht die so bezeichnete Person hat. Alle Personenbezeichnungen werden generisch verwendet, sie bezeichnen also alle Personen unabhängig von ihrem natürlichen Geschlecht.

Teil 1

Anwendungsbereich, gemeinsame Verfahrensgrundsätze

Abschnitt 1

Anwendungsbereich und anzuwendendes Recht

1

- (1) Die Anweisungen sind in allen Straf- und Bußgeldverfahren anzuwenden, in denen die Finanzbehörde ermittelt oder zur Mitwirkung berufen ist. Sie sind von allen Bediensteten der Steuerfahndung (Steufa) und der Bußgeld- und Strafsachenstellen (BuStra) zu beachten, ferner von Bediensteten anderer Stellen der Finanzbehörden, soweit es sich um die Zusammenarbeit mit jenen Stellen handelt oder wenn sie Maßnahmen im Straf- oder Bußgeldverfahren treffen^{*)}
- (2) Für Steuerstraftaten gelten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen. Für Steuerordnungswidrigkeiten gelten die Vorschriften des Ersten Teils des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten, soweit die Bußgeldvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen. Für das Strafverfahren wegen Steuerstraftaten gelten, soweit die §§ 386 ff. AO nichts anderes bestimmen, die allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren, namentlich die Strafprozessordnung, das Gerichtsverfassungsgesetz, das Gerichtskostengesetz und das Jugendgerichtsgesetz (§ 385 AO). Die Menschenrechtskonvention und die Charta der Grundrechte der Europäischen Union sind zu beachten.
- (3) Die Rechtsgrundlagen der zwischenstaatlichen Amts- und Rechtshilfe in Steuer- und Steuerstrafsachen ergeben sich aus den §§ 117, 117a, 117b AO, dem Gesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen sowie multi- und bilateralen Verträgen. Wegen der zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen wird auf das BMF-Schreiben vom 23. November 2015, BStBl I 2015, 928 und wegen der zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen auf das BMF-Schreiben vom 16. November 2006, BStBl I 2006, 698 hingewiesen.

Abschnitt 2

Gemeinsame Verfahrensgrundsätze

2

Rechtliches Gehör

Anspruch auf rechtliches Gehör hat jeder an einem Ermittlungsverfahren Beteiligte. Insbesondere muss dem Beschuldigten Gelegenheit gegeben werden, tatsächliche und rechtliche Ausführungen zu machen und Beweisanträge zu stellen. Bei Maßnahmen, die nur den Gang des Verfahrens betreffen, bedarf es keiner Anhörung, z. B. vor der Bestimmung eines Termins. Bei anderen Maßnahmen kann die vorherige Anhörung unterbleiben, wenn andernfalls der Zweck der Anordnung gefährdet würde, so namentlich bei Beschlagnahmen und Durchsuchungen (§ 33 Abs. 4 StPO); dem von der Maßnahme Betroffenen muss jedoch dann nachträglich Gele-

genheit zur Äußerung gegeben werden, wenn und soweit nach der Vollziehung der Anordnung noch ein Nachteil für ihn fortbesteht (BVerfG-Beschluss vom 9. März 1965 - 2 BvR 176/63, BVerfGE 18, 399 [404]).

3

Verhältnismäßigkeit

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlangt, dass die jeweilige Maßnahme unter Würdigung aller persönlichen und sachlichen Umstände des Einzelfalles zur Erreichung des angestrebten Zwecks geeignet und erforderlich ist und dass der mit ihr verbundene Eingriff nicht außer Verhältnis zur Bedeutung der Sache und zur Stärke des Tatverdachts steht (Verbot des Übermaßes). Dies gilt vor allem bei Maßnahmen, von denen Unverdächtige betroffen werden (z. B. Durchsuchung von Gebäuden).

4

Faires Verfahren

(1) Das Recht auf faires Verfahren gehört zu den wesentlichen Grundsätzen des rechtsstaatlichen Strafverfahrens. Es wird verwirklicht u. a. durch die Gewährung des rechtlichen Gehörs (vgl. Nummer 2), das Recht auf Verteidigung (vgl. Nummern 32 ff.), das Recht des Beschuldigten, zur Sache zu schweigen (§ 136 Abs. 1 Satz 2; § 243 Abs. 5 Satz 1 StPO), die Einräumung von Rechtsbehelfen und die Rechtsbehelfsbelehrung. Der Anspruch auf faires Verfahren verbietet es, Druck oder sonstige unerlaubte Mittel in Richtung eines Geständnisses oder sonstiger Einlassung auszuüben (vgl. Nummer 16 Abs. 2 bis 4 und 49 Abs. 3). Verweigert der Beschuldigte jede Aussage zur Sache, so dürfen hieraus für ihn bei der Beweismwürdigung keine nachteiligen Folgerungen gezogen werden. Dies gilt auch, wenn ihm mehrere Taten (§ 264 StPO) vorgeworfen werden und er nur zu einer oder mehreren dieser Taten die Aussage verweigert. Anders kann es sein, wenn er nur zu einzelnen Punkten einer Tat (§ 264 StPO) schweigt.

(2) Bis zur rechtskräftigen Verurteilung wird die Unschuld vermutet (Artikel 6 Abs. 2 MRK). Die Unschuldsvermutung verbietet voreingenommene Behandlung des Beschuldigten im Verfahren. Es ist daher alles zu vermeiden, was zu einer nicht durch den Zweck des Ermittlungsverfahrens bedingten Bloßstellung des Beschuldigten führen könnte. Dies gilt insbesondere im Schriftverkehr mit anderen Behörden und Personen. Sollte es nicht entbehrlich sein, den Beschuldigten anzugeben oder die ihm zur Last gelegte Tat zu bezeichnen, ist deutlich zu machen, dass gegen den Beschuldigten lediglich der Verdacht einer Straftat besteht.

5

Wahrheitsfindung

Die Finanzbehörde hat auch Umstände, die sich zugunsten des Beschuldigten auswirken können, von Amts wegen zu ermitteln und zu berücksichtigen (§ 160 Abs. 2 StPO). Bei tatsächlichen Zweifeln über die Schuld- und Strafrage gilt für die abschließenden Entscheidungen der Finanzbehörden (vgl. Nummern 79 ff.) der Grundsatz "im Zweifel für den Angeklagten". Werden strafbegründende oder straf erhöhende Umstände nicht zur Überzeugung der Finanzbehörde festgestellt, muss dies bei der Prüfung, ob ein Verfahren einzustellen ist, und auch beim Antrag auf Erlass eines Strafbefehls sowie beim Antrag auf Anordnung von Nebenfolgen berücksichtigt werden.

6

Beschleunigung des Verfahrens

(1) Im Interesse sowohl des Beschuldigten als auch der Strafverfolgung haben alle Amtsträger dafür zu sorgen, dass über die erforderlichen Maßnahmen bei Verdacht von Steuerstraftaten sobald wie möglich entschieden wird. Es sind insbesondere die für die Verfolgung zuständigen Stellen unverzüglich zu unterrichten, wenn hierzu Anlass besteht (vgl. Artikel 6 MRK, Nummern 8, 38 Abs. 1 und 130 bis 133).

(2) Führt die Staatsanwaltschaft die Ermittlungen oder ist ein Verfahren bei Gericht anhängig, ist Gericht und Staatsanwaltschaft die gebotene Unterstützung so schnell wie möglich zu gewähren.

7

Geltung für das Bußgeldverfahren

Die Nummern 2 bis 6 gelten für das Bußgeldverfahren entsprechend.

Teil 2

Behandlung der Eingänge

8

Beschleunigte Bearbeitung

(1) Über die Einleitung oder Nichteinleitung von Verfahren soll, sofern keine besonderen Umstände vorliegen, innerhalb von sechs Monaten nach Eingang des Vorgangs entschieden werden (vgl. auch Nummer 6). Dies gilt insbesondere dann, wenn eine Außenprüfung vorausgegangen und in der Schlussbesprechung gemäß § 201 Abs. 2 AO ein Hinweis auf die straf- oder bußgeldrechtliche Prüfung gegeben worden war.

(2) Wird in den Fällen des § 201 Abs. 2 AO von der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens abgesehen, so ist dies dem Steuerpflichtigen mitzuteilen.

Anzeigen

Besteht kein Anlass einer Anzeige nachzugehen, so sind die Gründe dafür aktenkundig zu machen. Bei Sachverhalten, für deren Ermittlung die Finanzbehörde nicht zuständig ist, soll der Anzeigenerstatter an die zuständige Strafverfolgungsbehörde oder Verwaltungsbehörde in Bußgeldsachen verwiesen werden, sofern nicht deren Unterrichtung durch die Finanzbehörde angezeigt erscheint. Wegen des Schutzes des Anzeigenerstatters vgl. Nummer 128.

Behandlung der Eingänge

(1) Die Eingänge sind darauf zu prüfen, ob

1. die Finanzbehörde das Verfahren selbständig durchzuführen befugt (vgl. Nummer 17) und sachlich und örtlich zuständig ist (vgl. Nummern 23 bis 25),
2. Vorfeldermittlungen (vgl. Nummer 12) oder Vorermittlungen (vgl. Nummer 13) anzustellen sind,
3. die Voraussetzungen für die Einleitung eines Verfahrens zu verneinen sind oder von der Einleitung abzusehen oder diese zu rückzustellen ist,
4. das Strafverfahren oder das Bußgeldverfahren einzuleiten ist (vgl. Nummern 26, 104),
5. die Staatsanwaltschaft zu unterrichten ist (vgl. Nummer 140) oder
6. die Sache sogleich an die Staatsanwaltschaft abzugeben (vgl. Nummer 22) oder dieser vorzulegen ist (vgl. Nummer 110 Abs. 1).

(2) Ist die Finanzbehörde nicht zuständig, gibt sie die Vorgänge unter Beachtung der Nummern 128 und 129 an die zuständige Stelle ab. Fehlt ihr als Finanzbehörde die Befugnis zur selbständigen Sachverhaltsermittlung, sind die Vorgänge unter Beachtung der Nummern 128 und 129 der zuständigen Staatsanwaltschaft zuzuleiten.

(3) Ergibt sich sogleich, dass kein Tatverdacht (vgl. Nummer 26) besteht oder dass ein Verfahrenshindernis vorliegt (vgl. Nummer 81 Abs. 1 Satz 2), unterbleibt die Einleitung eines Verfahrens; dies ist aktenkundig zu machen.

Behandlung der Selbstanzeigen

(1) Nach dem Legalitätsprinzip (vgl. Nummer 14) ist die BuStra grundsätzlich berechtigt und verpflichtet, nach Eingang einer Selbstanzeige ein Strafverfahren zur Prüfung der Straffreiheit gemäß § 371 Abs. 1 und 3 AO einzuleiten (BFH-Urteil vom 29. April 2008, BStBl II 2008, 844). Von der Einleitung eines Strafverfahrens ist nur dann abzusehen, wenn in der Selbstanzeige die Angaben erkennbar richtig und vollständig gemacht wurden, die nachzuzahlenden Steuern sowie die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden, in voller Höhe entrichtet wurden und keine Ausschlussgründe nach § 371 Abs. 2 Satz 1 AO vorliegen.

(2) Eine Nachschau hindert die Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 2 Nummer 1e AO beschränkt auf ihren sachlichen und zeitlichen Umfang und unabhängig vom Ort der Nachschau. Inaugenscheinnahmen und Liquiditätsprüfungen sind keine Nachschauen im Sinne der steuerrechtlichen Vorschriften.

(3) Im Bereich einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung ist eine Selbstanzeige vollständig, wenn zu allen unverjährten Steuerstraftaten (§ 369 Abs. 1 Nummer 1 AO) einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre Angaben erfolgen (§ 371 Abs. 1 AO). Die zehn Kalenderjahre sind diejenigen, die dem Jahr des Eingangs der Selbstanzeige vorangehen. Nach dem Vollständigkeitsgebot müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt werden, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachgeholt werden, so dass auch die Steuerstraftaten, die im Kalenderjahr der Abgabe der Selbstanzeige begangen wurden, mit erklärt werden müssen, damit von einer wirksamen Selbstanzeige ausgegangen werden kann. Anknüpfungspunkt für den strafrechtlich noch nicht verjährten Zeitraum ist die materielle Tat, die durch Steuerart und Besteuerungszeitraum bestimmt wird. Bei Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Erklärung ist für die Berechnung des Berichtigungszeitraums auf den Abgabezeitpunkt der Erklärung abzustellen. Bei Unterlassungsdelikten ist auf die Tatvollendung abzustellen.

(4) Die BuStra prüft, ob die Angaben für eine wirksame Selbstanzeige ausreichen. Ist der Sachverhalt weiter aufklärungsbedürftig, hat die BuStra die Ermittlungen selbst durchzuführen oder zu veranlassen.

(5) Hängt die Straffreiheit von der Nachentrichtung der Steuer, der Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und der Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden, ab, veranlasst die BuStra, dass dafür eine angemessene Frist gesetzt und dabei auf die Bedeutung der Einhaltung der Frist hingewiesen wird. Hängt die Bußgeldfreiheit von

der Nachentrichtung der Steuer ab, so verfährt die BuStra entsprechend des Satzes 1. Fristverlängerung, Stundung, Vollstreckungsaufschub sowie Erlass dürfen nur im Benehmen mit der BuStra gewährt werden.

12

Vorfeldermittlungen

(1) Vorfeldermittlungen (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 AO) sind geboten, wenn noch keine konkreten Anhaltspunkte für eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit gegeben sind, jedoch die Möglichkeit einer Steuerverkürzung in Betracht kommt. Die Ermittlungen können sich sowohl auf unbekannte Steuerpflichtige als auch auf unbekannte Sachverhalte beziehen. Es handelt sich um Ermittlungen im Besteuerungsverfahren im Unterschied zu den Vorermittlungen (vgl. Nummer 13). Soweit dazu Anlass besteht, ist dem Steuerpflichtigen das "Merkblatt über die Rechte und Pflichten von Steuerpflichtigen bei Prüfungen durch die Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 AO" auszuhändigen, vgl. BMF-Schreiben vom 13. November 2013, IV A 4 - S 0700/07/10048-10, BStBl I 2013, 1458.

(2) Ergibt sich aufgrund der Ermittlungen der Verdacht einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit im Sinne der Nummern 18, 19 und 105 bis 107, führt die SteuFA weitere Ermittlungen im Rahmen ihrer Aufgaben nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nummern 1 und 2 AO durch.

(3) Ergeben die Ermittlungen, dass ein Verdacht nicht besteht, sind aber weitere Ermittlungen bezüglich der Besteuerungsgrundlagen angezeigt, so führt die SteuFA die Ermittlungen selbst durch oder regt deren Durchführung durch andere Stellen an.

13

Vorermittlungen

(1) Liegen Anhaltspunkte für eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit im Sinne der Nummern 18, 19 und 105 bis 108 vor, reichen die Erkenntnisse jedoch nicht aus, um den erforderlichen Verdacht (vgl. Nummer 26) zu begründen, sind ggf. Vorermittlungen durchzuführen. Vorermittlungen sind allgemeine und informatorische Maßnahmen zur Gewinnung von Erkenntnissen, ob ein Verdacht gegeben und ein Ermittlungsverfahren durchzuführen ist.

(2) Mit den Vorermittlungen darf nicht bis zur Festsetzung der verkürzten Steuer oder der Festsetzung des Rückforderungsanspruchs oder bis zum Eintritt der Bestandskraft der Festsetzung gewartet werden, es sei denn, die Verkürzung scheint abweichend von der im Besteuerungsverfahren vom Finanzamt vertretenen Auffassung dem Grunde nach zweifelhaft.

Teil 3

Strafverfahren

Abschnitt 1

Allgemeine Grundsätze

14

Legalitätsprinzip

Die Finanzbehörde ist gemäß § 152 Abs. 2 StPO verpflichtet, im Rahmen ihrer Zuständigkeit (vgl. Nummern 23 und 24) wegen aller verfolgbaren Straftaten (vgl. Nummern 18 und 19) ohne Ansehen der Person einzuschreiten, sofern zureichende tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen. Das Legalitätsprinzip ist Ausprägung des Rechtsstaatsgedankens und gewährleistet den auch im Strafverfahren geltenden Grundsatz der Gleichheit aller vor dem Gesetz (Artikel 3 GG). Die Finanzbehörde hat auf die Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit, die Beschleunigung des Verfahrens sowie auf die Zweckmäßigkeit und die Zuverlässigkeit der Ermittlungen zu achten (vgl. auch Nummer 6).

15

Ausnahmen vom Verfolgungszwang

Von der Verfolgung einer Straftat kann, wenn die Verfolgungsvoraussetzungen an sich gegeben sind, nur in den gesetzlich bestimmten Fällen (vgl. Nummer 39, Nummern 82 und 83) abgesehen werden.

16

Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren

(1) Die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften (§ 393 Abs. 1 Satz 1 AO). Werden die Besteuerungsgrundlagen im Rahmen des Strafverfahrens ermittelt, so richten sich die Rechte und Pflichten grundsätzlich nach den strafprozessualen Vorschriften.

(2) Nach Einleitung des Strafverfahrens bleibt der Steuerpflichtige zwar zur Mitwirkung verpflichtet, soweit für Zwecke der Besteuerung ermittelt wird; seine Mitwirkung darf aber nicht mehr mit Hilfe von Zwangsmitteln (§ 328 AO) durchgesetzt werden (§ 393 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. Satz 2 AO). Auch schon vor Einleitung eines Strafverfahrens sind im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel unzulässig, sofern der Steuerpflichtige dadurch gezwungen würde, sich wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten (§ 393 Abs. 1 Satz 2 AO). Ist gegen einen Steuerpflichtigen wegen der Abgabe unrichtiger Steuererklärungen

ein Steuerstraßverfahren anhängig, rechtfertigt das Zwangsmittelverbot für nachfolgende Besteuerungszeiträume weder die Nichtabgabe zutreffender noch die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen (vgl. BGH-Beschluss vom 10. Januar 2002 - 5 StR 452/01). Für die zutreffenden Angaben des Steuerpflichtigen, soweit sie zu einer mittelbaren Selbstbelastung für die zurückliegenden strafbefähigten Besteuerungszeiträume führen, besteht ein strafrechtliches Verwendungsverbot (BGH-Beschluss vom 12. Januar 2005 - 5 StR 191/04). Das Recht zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO) bleibt unberührt (vgl. BFH-Beschluss vom 19. September 2001 - XI B 6/01 -, BStBl II 2002, 4).

(3) Ergeben sich Anhaltspunkte dafür, dass nach Abs. 2 Sätze 1, 2 die Anwendung von Zwangsmitteln unzulässig sein könnte, ist der Steuerpflichtige über die Rechtslage zu belehren (§ 393 Abs. 1 Satz 4 AO). Die Belehrung hat spätestens zu erfolgen, wenn der Steuerpflichtige zur Mitwirkung aufgefordert wird oder, wenn er schon zur Mitwirkung aufgefordert worden war, seine Mitwirkung fortsetzt. Eine Verletzung der Belehrungspflicht gemäß § 393 Abs. 1 Satz 4 AO führt im Besteuerungsverfahren zu keinem Verwertungsverbot (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2002 - XI R 10, 11/01 -, BStBl II 2002, 328). Im Übrigen wird auf Nummer 29 verwiesen.

(4) Im Strafverfahren kann der Steuerpflichtige (Beschuldigte) seine Mitwirkung verweigern, ohne dass daraus für ihn nachteilige strafrechtliche Folgen entstehen (§ 136 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 163a Abs. 3, 4 StPO). Im Übrigen wird auf Nummer 4 verwiesen.

Abschnitt 2

Abgrenzung der Zuständigkeit zwischen Staatsanwaltschaft und Finanzamt

17

Selbständiges Ermittlungsverfahren

(1) Das Finanzamt führt das Ermittlungsverfahren unbeschadet des Rechts der Staatsanwaltschaft gemäß § 386 Abs. 4 Satz 2 AO selbständig durch, wenn die Tat

ausschließlich eine Steuerstraftat (§ 386 Abs. 2 Nummer 1 AO; Nummer 18) oder eine dieser gleichgestellte Tat (vgl. Nummer 1. 19) darstellt,

zugleich andere Strafgesetze verletzt und deren Verletzung Kirchensteuern oder andere öffentlich-rechtliche Abgaben betrifft, die 2. an Besteuerungsgrundlagen, Steuermessbeträge oder Steuerbeträge anknüpfen (§ 386 Abs. 2 Nummer 2 AO), z. B. Beiträge an Industrie- und Handelskammern, deren Höhe sich nach dem Gewerbesteuermessbetrag richtet.

(2) Der Begriff der Tat ist nicht im Sinne der Tateinheit nach § 52 StGB, sondern im prozessualen Sinne des § 264 Abs. 1 StPO zu verstehen (BGH-Urteil vom 4. Juni 1970 - 4 StR 80/70). Für die Annahme einer Tat in diesem Sinne kann es z. B. ausreichen, wenn die einzelnen Tathandlungen so miteinander verknüpft sind, dass ihre getrennte Aburteilung in verschiedenen erstinstanzlichen Verfahren einen einheitlichen Lebensvorgang unnatürlich aufspalten würde. Zur Abgrenzung von Tateinheit und Tatmehrheit vgl. BGH-Beschluss vom 22. Januar 2018 - 1 StR 535/17.

(3) Soweit die Finanzbehörde das Strafverfahren selbständig durchführt, nimmt sie die Rechte und Pflichten wahr, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen (§ 399 Abs. 1 AO), z. B. Befugnis zur Beantragung von gerichtlichen Untersuchungshandlungen (§ 162 StPO), Anordnung von Beschlagnahmen und Durchsuchungen bei Gefahr im Verzug (§ 98 Abs. 1, § 105 Abs. 1 StPO), Durchsicht von Papieren (§ 110 Abs. 1 StPO), Durchsetzung der Pflicht zum Erscheinen von Beschuldigten (§ 163a Abs. 3 StPO) sowie von Zeugen und Sachverständigen (§ 161a Abs. 1 und 2 StPO), Verlangen auf Vorlage und Auslieferung von Beweisgegenständen (§ 95 StPO), abschließende Entscheidung (vgl. Nummern 79 ff.).

(4) Aufgaben, welche sich aus der Ausübung staatsanwaltschaftlicher Rechte und Pflichten ergeben, werden von der BuStra wahrgenommen. Ihr obliegt stets die abschließende Entscheidung, insbesondere die Entscheidung über die Einstellung von Verfahren. Auch wenn die BuStra den Sachverhalt nicht selbst aufklärt, sondern die SteuFA oder andere Stellen damit beauftragt, hat sie die Ermittlungen zu leiten, mindestens ihre Richtung und ihren Umfang zu bestimmen. Sie kann dabei auch konkrete Einzelweisungen zur Art und Weise der Durchführung einzelner Ermittlungshandlungen erteilen. Sie entscheidet in den Fällen des § 163 Abs. 4 StPO (z. B. Zeugnis- oder Auskunftsverweigerungsrechte).

(5) Zur Stellung der Finanzbehörde im Verfahren der Staatsanwaltschaft vgl. Nummern 91 bis 93 und im gerichtlichen Verfahren vgl. Nummern 94 bis 96.

18

Steuerstraftaten

Steuerstraftaten (§ 369 AO) sind

Taten, die nach den Steuergesetzen (AO und Einzelsteuergesetze, z. B. § 26c UStG, § 23 RennwLottG) strafbar sind, also insbesondere Steuerhinterziehung nach § 370 AO und versuchte Steuerhinterziehung. Auch soweit der gesamte steuerliche Sachverhalt erfunden wurde, d. h. indem das Vorhandensein eines Steuerschuldverhältnisses lediglich vorgetäuscht worden war, ist die Tat als Steuerhinterziehung zu beurteilen (vgl. BGH-Beschluss vom 23. März 1994 - 5 StR 91/94);

die Begünstigung (§ 257 StGB) einer Person, die eine der vorstehend genannten Taten begangen hat. Unter den Begriff der Begünstigung fällt nur die sachliche Begünstigung, die darin besteht, dem Täter die Vorteile aus der Tat sichern zu helfen, nicht da-

gegen die persönliche Begünstigung, die den Zweck hat, den Täter der Strafverfolgung zu entziehen (Strafvereitelung nach § 258 StGB);

3. die Anstiftung (§ 26 StGB) und die Beihilfe (§ 27 StGB) zu einer Tat im Sinne der Nummern 1 bis 2.

19

Gleichgestellte Straftaten

Den Steuerstraftaten gleichgestellte Straftaten sind

1. die ungerechtfertigte Erlangung von Altersvorsorgezulagen, von Wohnungsbauprämien, Forschungszulagen, Mobilitätsprämien und von Arbeitnehmersparzulagen durch Taten im Sinne des § 370 AO (§ 96 Abs. 7 EStG, § 8 Abs. 2 WoPG, § 13 FZuLG, § 108 EStG, § 14 Abs. 3 5. VermBG) sowie der Versuch dazu;
2. der Betrug (§ 263 StGB) in Bezug auf Eigenheimzulage nach dem Eigenheimzulagengesetz (§ 15 Abs. 2 EigZuLG) und auf Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (§ 15 InvZuLG 2010);
3. der Subventionsbetrug (§ 264 StGB) in Bezug auf Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz (§ 15 InvZuLG 2010);
4. die Begünstigung einer Person, die eine der vorstehend genannten Taten begangen hat (§ 257 StGB);
5. die Anstiftung (§ 26 StGB) und die Beihilfe (§ 27 StGB) zu einer der vorstehend genannten Taten.

20

Zuständigkeit nach Erlass eines Haft- oder Unterbringungsbefehls

Die selbständige Ermittlungsbefugnis der Finanzbehörde entfällt, sobald gegen einen Beschuldigten wegen der Tat ein Haftbefehl oder ein Unterbringungsbefehl erlassen ist (§ 386 Abs. 3 AO). Die Finanzbehörde hat in diesen Fällen nur die Rechte und die Pflichten der Behörden des Polizeidienstes sowie die Befugnis zu Maßnahmen nach § 399 Abs. 2 Satz 2 AO (vgl. Nummer 91).

21

Andere Straftaten

- (1) Ergibt sich in einem Steuerstrafverfahren der Verdacht, dass innerhalb des einheitlichen Lebensvorgangs, der den Gegenstand der Untersuchung bildet (§ 264 StPO), Straftaten begangen wurden, auf die sich die selbständige Ermittlungsbefugnis der Finanzbehörden nicht erstreckt, so sind die Vorgänge der Staatsanwaltschaft vorzulegen.
- (2) Stellt die Finanzbehörde fest, dass ein Steuerstrafverfahren nicht einzuleiten ist, ergeben sich jedoch Tatsachen, die auf eine andere Straftat schließen lassen, ist der Vorgang unter Wahrung des Steuergeheimnisses und unter Beachtung des Legalitätsprinzips an die Staatsanwaltschaft abzugeben; Nummer 128 gilt entsprechend. Nummer 140 Abs. 2 ist zu beachten.

22

Abgabe der Strafsache an die Staatsanwaltschaften

- (1) Die Entscheidung über die Abgabe (§ 386 Abs. 4 Satz 1 AO) ist nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffen. Die unverzügliche Abgabe kommt in Betracht, wenn besondere Umstände es angezeigt erscheinen lassen, dass das Ermittlungsverfahren unter der Verantwortung der Staatsanwaltschaft fortgeführt wird. Dies wird insbesondere der Fall sein, wenn
 1. eine Maßnahme der Telekommunikationsüberwachung beantragt werden soll (vgl. auch Nummer 74);
 2. die Anordnung der Untersuchungshaft (§§ 112, 113 StPO) geboten erscheint;
 3. die Strafsache besondere verfahrensrechtliche Schwierigkeiten aufweist;
 4. der Beschuldigte außer einer Tat im Sinne der Nummern 18 und 19 noch eine andere - prozessual selbständige - Straftat begangen hat und die Taten in einem einheitlichen Ermittlungsverfahren verfolgt werden sollen (vgl. auch Nummer 140 Abs. 3);
 5. die Strafsache besondere materiell-rechtliche Schwierigkeiten aufweist (wie z. B. Fälle der nachträglichen Gesamtstrafenbildung);
 6. Freiheitsstrafe zu erwarten ist, die nicht im Strafbefehlsverfahren geahndet werden kann;
 7. gegen die in Nummern 151 bis 154 genannten Personen ermittelt wird;
 8. ein Amtsträger der Finanzverwaltung der Beteiligung verdächtig ist.

In den Fällen der Nummern 7 und 8 hat eine sofortige Abgabe zu erfolgen.

- (2) In den Fällen, die wegen der Größenordnung oder aus anderen Gründen, namentlich wegen der Persönlichkeit oder der Stellung des Beschuldigten oder wegen des Sachzusammenhangs mit anderen strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, von besonderer Be-

deutung sind, hat die Finanzbehörde, sofern sie nicht die Vorgänge gemäß Abs. 1 abgegeben hat, die Staatsanwaltschaft unverzüglich zu verständigen (vgl. auch BGH-Beschluss vom 30. April 2009 - 1 StR 90/09 und Nummer 140). Dies gilt auch, wenn zu entscheiden ist, ob eine wirksame Selbstanzeige im Sinne von § 371 AO gegeben ist (vgl. BGH-Beschluss vom 20. Mai 2010 - 1 StR 577/09).

(3) Bei Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Europäischen Union, für die gemäß Artikel 22 und Artikel 25 Abs. 2 und 3 der Verordnung (EU) 2017/1939 (EUSTa-VO) die Europäische Staatsanwaltschaft (EUSTa) ihre Zuständigkeit ausüben könnte, sind die Melde- bzw. Unterrichtungspflichten nach Artikel 24 Abs. 1 und 2 EUSTa-VO an die EUSTa zu beachten. Im Übrigen wird auf Nummer 140a hingewiesen.

Abschnitt 3

Zuständiges Finanzamt

23

Sachliche Zuständigkeit

Das Ermittlungsverfahren führt die Finanzbehörde durch, der die Zuständigkeit nach § 387 Abs. 2 AO übertragen wurde. Daneben kann auch die Finanzbehörde, die die betroffene Steuer verwaltet (§ 387 Abs. 1 AO), im ersten Zugriff den Sachverhalt erforschen und Anordnungen und Maßnahmen nach § 399 Abs. 2 AO treffen.

24

Örtliche Zuständigkeit

(1) Die örtliche Zuständigkeit ergibt sich aus § 388 AO; wegen des Begriffes des Tatortes wird auf § 9 StGB verwiesen.

(2) Die örtliche Zuständigkeit bleibt bestehen, wenn die Verwaltungszuständigkeit auf eine andere Finanzbehörde übergeht. Bei Wohnsitzwechsel wird auch die für die Besteuerung neu zuständig werdende Finanzbehörde örtlich zuständig (§ 388 Abs. 2 AO).

(3) Bei zusammenhängenden Strafsachen (§ 3 StPO) im Sinne der Nummer 17, für die einzeln verschiedene Finanzbehörden örtlich zuständig wären, ist jede dieser Finanzbehörden für jede der zusammenhängenden Strafsachen zuständig (§ 389 AO). Dies gilt nicht, wenn eine der Straftaten zur Zuständigkeit des Hauptzollamtes und eine andere zur Zuständigkeit des Finanzamtes gehört.

25

Mehrfache Zuständigkeit

(1) Die Regelung über die mehrfache Zuständigkeit (§ 390 AO) gilt sowohl für die örtliche als auch für die sachliche Zuständigkeit. Zu einer mehrfachen sachlichen Zuständigkeit kann es namentlich kommen, wenn sich die Steuerstraftat auf mehrere Steuerarten, die von verschiedenen Finanzbehörden verwaltet werden, bezieht und es sich um eine Tat im Sinne des § 264 StPO handelt. Eine mehrfache örtliche Zuständigkeit kann sich insbesondere aus der Regelung des § 388 AO ergeben.

(2) Vorrangig zuständig ist die Finanzbehörde, die wegen der Tat zuerst ein Strafverfahren eingeleitet hat (§ 390 Abs. 1 AO).

(3) Die andere Finanzbehörde ist zur Übernahme verpflichtet, sofern dies für die Ermittlung sachdienlich erscheint (§ 390 Abs. 2 AO). Es entscheidet zunächst die Behörde, die abgeben will, z. B. weil das Schwergewicht der Tat nicht in ihrem Bezirk liegt oder weil dadurch die Ermittlungen erleichtert werden. In Zweifelsfällen sollte vor der Abgabe eine Verständigung zwischen den beteiligten Finanzbehörden angestrebt werden. Kommt eine Einigung nicht zustande, entscheidet die Aufsichtsbehörde der ersuchten Finanzbehörde (§ 390 Abs. 2 Satz 2 AO).

Abschnitt 4

Einleitung des Strafverfahrens

26

Verdacht; Legalitätsprinzip

(1) Ergibt sich der Verdacht einer verfolgbaren Steuerstraftat, so ist ein Strafverfahren einzuleiten (§ 152 Abs. 2 StPO; sog. Legalitätsprinzip, vgl. auch Nummer 14).

(2) Ein Verdacht besteht, wenn zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat vorliegen. Die bloße Möglichkeit einer schuldhaften Steuerverkürzung (vgl. Nummern 131 Abs. 2, 12, 13) begründet noch keinen Verdacht.

27

Einleitungsmaßnahmen

(1) Ein Strafverfahren wird mit jeder Maßnahme eingeleitet, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Straftat im Sinne der Nummern 18 und 19 vorzugehen (§ 397 AO). Dient eine Maßnahme nur der Prüfung, ob ein Verdacht vorliegt (vgl. Nummern 12, 13), so stellt sie noch keine Einleitung dar.

(2) Spätestens wird ein Strafverfahren eingeleitet durch die Vernehmung eines Beschuldigten oder Zeugen, durch eine Durchsuchung oder Beschlagnahme. Werden diese Maßnahmen auf Grund gerichtlicher Anordnung durchgeführt, so liegt die Einleitung bereits in der Antragstellung.

Mitteilung der Einleitung an Beschuldigte

- (1) Die Einleitung des Strafverfahrens ist dem Beschuldigten spätestens mitzuteilen, wenn er aufgefordert wird, Auskünfte zu geben oder Unterlagen vorzulegen, die mit der Straftat zusammenhängen, auf die sich der Verdacht erstreckt (§ 397 Abs. 3 AO). Erfordert es der Untersuchungszweck, vor der Vernehmung des Beschuldigten zunächst andere Ermittlungen vorzunehmen, z. B. Vernehmungen von Zeugen, so braucht ihm die Einleitung erst bekannt gegeben zu werden, wenn er um Mitwirkung gebeten wird.
- (2) Bei der Bekanntgabe der Einleitung ist der Beschuldigte nach § 136 Abs. 1 StPO zu belehren (vgl. auch Nummer 49 Abs. 1). Es sind ihm nach Möglichkeit Steuerart und Steuerjahr, auf die sich die Tat bezieht, sowie die Handlung, durch welche sie, und der Zeitpunkt, zu dem sie begangen wurde, unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen mitzuteilen.
- (3) Absätze 1 und 2 gelten entsprechend bei Erweiterung des Tatverdachts.
- (4) Wegen der Rechtsstellung des Steuerpflichtigen wird auf Nummer 16 verwiesen.

29

Belehrung

Sofern nicht schon vorher ein Anlass besteht, den Steuerpflichtigen gemäß § 393 Abs. 1 Satz 4 AO zu belehren, hat diese Belehrung (vgl. Nummer 16) spätestens mit der Bekanntgabe der Einleitung des Strafverfahrens zu erfolgen. Bei vorläufiger Festnahme des Beschuldigten ist die Pflicht zur unverzüglichen Belehrung nach § 127 Abs. 4 i. V. m. § 114b StPO zu beachten (vgl. Nummer 73 Abs. 8). Dies gilt entsprechend bei Identitätsfeststellungen nach § 163b StPO. Weigert sich der Steuerpflichtige, bei der Durchführung der Besteuerung mitzuwirken, ist er darauf hinzuweisen, dass dies im Besteuerungsverfahren berücksichtigt werden kann und die Besteuerungsgrundlagen ggf. geschätzt werden können. Der Eindruck, dass dadurch ein Druck zur Mitwirkung auf ihn ausgeübt werden soll, ist zu vermeiden. Wegen der Belehrung zu Beginn der Vernehmung vgl. Nummer 49 Abs. 1.

30

Vermerk

Die Maßnahme, durch die ein Strafverfahren eingeleitet wird, ist unverzüglich unter Angabe des Zeitpunkts in den Akten zu vermerken (§ 397 Abs. 2 AO), die Bekanntgabe der Einleitung unter Angabe von Datum und - wenn möglich - Uhrzeit. Außerdem sind Beschuldigter, Steuerart und Steuerjahr, auf die sich die Tat bezieht, sowie die Handlung, durch welche sie, und der Zeitpunkt, zu dem sie begangen wurde, so vollständig und genau wie möglich anzugeben.

31

Mitteilung der Einleitung an Stellen innerhalb der Finanzämter

- (1) Die Einleitung des Verfahrens durch andere Stellen ist der BuStra unter Übersendung einer Zweitschrift des Aktenvermerks nach Nummer 30 unverzüglich mitzuteilen.
- (2) Die BuStra teilt die Einleitung des Verfahrens der für die Steuerfestsetzung zuständigen Stelle mit. Nummer 134 ist zu beachten.

Abschnitt 5

Verteidigung

32

Wahl und Bestellung eines Verteidigers

- (1) Der Beschuldigte kann sich des Beistandes eines Verteidigers bedienen (§ 137 Abs. 1 StPO); wegen der Belehrung des Beschuldigten vgl. Nummer 49 Abs. 1 und Nummer 29. Solange die Finanzbehörde auf Grund des § 386 Abs. 2 AO das Ermittlungsverfahren selbständig durchführt (vgl. Nummer 17), kommen als Verteidiger außer Rechtsanwälten und Rechtslehrern (§ 138 Abs. 1 StPO) auch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer in Betracht (§ 392 Abs. 1 AO). Andere Personen bedürfen als Verteidiger der Genehmigung durch das Gericht (§ 138 Abs. 2 StPO).
- (2) Wird die Finanzbehörde nach einem geeigneten Verteidiger befragt, hat sie die nach Abs. 1 gesetzlich vorgesehenen Möglichkeiten aufzuzeigen. Dem Beschuldigten sind Informationen zur Verfügung zu stellen, die es ihm erleichtern, einen Verteidiger zu kontaktieren; auf bestehende anwaltliche Notdienste ist dabei hinzuweisen (§ 136 Abs. 1 Satz 3 und 4 StPO). Der Beschuldigte kann auch auf die beim zuständigen Amtsgericht und Landgericht geführten Listen der zugelassenen Rechtsanwälte hingewiesen sowie an die Steuerberaterkammer und an die Wirtschaftsprüferkammer verwiesen werden. Die Empfehlung eines bestimmten Verteidigers hat jedoch zu unterbleiben. Nicht zulässig ist die Verteidigung mehrerer Beschuldigter durch einen gemeinschaftlichen Verteidiger (§ 146 StPO).
- (3) Liegt ein Fall der notwendigen Verteidigung vor (§ 140 Abs. 1 und 2 StPO), so befragt die Finanzbehörde den Beschuldigten nach seiner Belehrung (vgl. Nummer 49 Abs. 1 und Nummer 29), ob er die Bestellung eines Pflichtverteidigers beantragen möchte, und gibt ihm Gelegenheit, innerhalb einer angemessenen Frist einen Verteidiger zu bezeichnen. Stellt der Beschuldigte keinen Antrag auf Bestellung eines Pflichtverteidigers, so beantragt die BuStra, sofern sie die Ermittlungen selbständig durchführt (vgl. Nummer 17), selbst die Bestellung eines Pflichtverteidigers, wenn der Beschuldigte einem Gericht zur Entscheidung über Haft oder einstweilige Unterbringung vorgeführt werden soll, wenn er sich bereits auf Grund richterlicher Anordnung oder mit richterlicher Genehmigung

gung in einer Anstalt befindet oder wenn ersichtlich ist, dass er sich nicht selbst verteidigen kann (§ 141 Abs. 2 Nummer 1 bis 3, § 142 Abs. 2 StPO). Bei besonderer Eilbedürftigkeit kann die BuStra selbst über die Bestellung entscheiden (§ 142 Abs. 4 StPO).

33

Bevollmächtigung des Verteidigers, Zustellung an den Verteidiger

(1) Die Beauftragung eines Wahlverteidigers ist formlos möglich. Der gewählte Verteidiger hat bei Zweifeln an seiner Bevollmächtigung auf Verlangen eine schriftliche Vollmacht vorzulegen, sofern der Beschuldigte die Bevollmächtigung nicht angezeigt hat oder er nicht zusammen mit dem Verteidiger erscheint (vgl. BVerfG-Beschluss vom 14. September 2011 - 2 BvR 449/11). Die Bevollmächtigung endet vor Abschluss des Verfahrens der Finanzbehörde nur mit der Anzeige des Beschuldigten über die Beendigung oder mit der Niederlegung des Mandats durch den Verteidiger.

(2) Der gewählte Verteidiger, dessen Bevollmächtigung nachgewiesen ist, sowie der bestellte Verteidiger gelten als ermächtigt, Zustellungen und sonstige Mitteilungen für den Beschuldigten in Empfang zu nehmen. Zum Nachweis der Bevollmächtigung genügt die Übermittlung einer Kopie der Vollmacht durch den Verteidiger. Die Nachreichung der Vollmacht im Original kann verlangt werden; hierfür kann eine Frist bestimmt werden. Eine Ladung des Beschuldigten darf an den Verteidiger nur zugestellt werden, wenn er in seiner nachgewiesenen Vollmacht ausdrücklich zur Empfangnahme von Ladungen ermächtigt ist (§ 145a StPO).

34

Stellung des Verteidigers in Ermittlungsverfahren der BuStra und der SteuFa

(1) Bei der Vernehmung des Beschuldigten durch die BuStra und die SteuFa hat der Verteidiger ein Recht auf Anwesenheit; er ist rechtzeitig von dem Vernehmungstermin zu benachrichtigen (§ 163a Abs. 3 Satz 2, § 163a Abs. 4 Satz 3, § 168c Abs. 1 und 5 StPO).

(2) Der anwesende Verteidiger hat ein Erklärungs- und Fragerecht. Ungeeignete oder nicht zur Sache gehörende Fragen oder Erklärungen können zurückgewiesen werden (§ 163a Abs. 3 und 4 i. V. m. § 168c Abs. 1 StPO).

(3) Bei sonstigen Ermittlungshandlungen von BuStra und SteuFa (z. B. Zeugenvernehmung) hat der Verteidiger kein Anwesenheitsrecht. Ihm kann jedoch die Anwesenheit gestattet werden. Dann hat er jedoch kein Erklärungs- oder Fragerecht.

(4) Wegen der Teilnahme des Beistandes eines Zeugen bei dessen Vernehmung vgl. Nummer 49 Abs. 8. Der Verteidiger eines Beschuldigten darf in derselben Rechtssache nicht rechtlicher Vertreter eines Zeugen sein (§ 356 StGB).

35

Akteneinsicht

(1) Vor Abschluss der Ermittlungen (§ 169a StPO) ist dem Verteidiger auf Antrag Einsicht in die Protokolle über Vernehmungen des Beschuldigten, über richterliche Untersuchungshandlungen, bei denen dem Verteidiger die Anwesenheit gestattet worden ist oder hätte gestattet werden müssen, sowie in Sachverständigengutachten zu gewähren (§ 147 Abs. 3 StPO). Die Einsichtnahme in die übrigen Vorgänge sowie die Besichtigung von Beweisstücken kann verwehrt werden, soweit dies den Untersuchungszweck gefährden kann (§ 147 Abs. 2 Satz 1 StPO). Dies ist z. B. anzunehmen, wenn Untersuchungshandlungen vorbereitet sind, deren vorzeitiges Bekanntwerden verhindert werden soll. Befindet sich der Beschuldigte allerdings in Untersuchungshaft oder ist diese im Fall der vorläufigen Festnahme beantragt, sind dem Verteidiger diejenigen Informationen zugänglich zu machen, die für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Inhaftierung wesentlich sind; in der Regel ist insoweit Akteneinsicht zu gewähren (§ 147 Abs. 2 Satz 2 StPO).

(2) Mit Abschluss der Ermittlungen ist dem Verteidiger uneingeschränkt Akteneinsicht zu gewähren und die Besichtigung von Beweisstücken zu gestatten (§ 147 Abs. 1, 2 StPO). Dies gilt auch für Steuerakten, die zum Zwecke der Beweisführung für das Strafverfahren herangezogen werden. Zur Form der Gewährung der Akteneinsicht wird auf § 32f Abs. 1 und 2 StPO hingewiesen.

(3) Handakten sowie andere innerdienstliche Vorgänge (z. B. verwaltungsinterne Vermerke), die dem Gericht nicht vorgelegt werden, sind von der Akteneinsicht auszuschließen (vgl. Nummer 186 Abs. 3 RiStBV).

(4) Vor der Einsichtnahme oder der Besichtigung von Beweisstücken ist zu prüfen, ob sich aus ihnen Verhältnisse Dritter ergeben, die dem Steuergeheimnis unterliegen. Hat der Dritte die Finanzbehörde nicht von der Wahrung des Steuergeheimnisses entbunden, ist eine Offenbarung und somit eine Einsichtnahme nur zulässig, soweit die Beweisstücke der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht vorgelegt werden (§ 30 Abs. 4 Nummer 1 AO); auf Nummer 128 wird hingewiesen.

(5) Auf Antrag sollen dem Verteidiger, soweit nicht wichtige Gründe entgegenstehen, die Akten mit Ausnahme der Beweisstücke zur Einsichtnahme in seine Geschäftsräume oder in seine Wohnung mitgegeben werden (§ 32f Abs. 2 StPO). Entscheidungen über die Form der Gewährung von Akteneinsicht sind nicht anfechtbar (§ 32f Abs. 3 StPO). Werden die Akten dem Verteidiger auf seinen Antrag hin übersandt, so kann hierfür gemäß § 385 Abs. 1 AO i. V. m. § 1 Satz 1 Nummer 5, § 3 Abs. 2 GKG i. V. m. Nummer 9003 KVGKG eine Aktenversendungspauschale erhoben werden.

(6) Das Recht zur Akteneinsicht umfasst auch das Recht, Abschriften oder Ablichtungen zu fertigen.

(7) Der Beschuldigte, der keinen Verteidiger hat, ist befugt, die Akten einzusehen und unter Aufsicht amtlich verwahrte Beweisstücke zu besichtigen, soweit der Untersuchungszweck auch in anderen Strafverfahren nicht gefährdet werden kann und überwiegende schutzwürdige Interessen Dritter nicht entgegenstehen. An Stelle der Einsichtnahme in die Akten können ihm auch Kopien aus den Akten bereitgestellt werden (§ 147 Abs. 4 StPO). Soweit nicht wichtige Gründe entgegenstehen, können Aktenkopien auch mitgege-

ben werden (§ 32f Abs. 2 StPO). § 477 Abs. 5 StPO gilt entsprechend. Werden die Aktenkopien dem Beschuldigten auf seinen Antrag hin übersandt, so kann hierfür in entsprechender Anwendung des § 385 Abs. 1 AO i. V. m. § 1 Satz 1 Nummer 5, § 3 Abs. 2 GKG i. V. m. Nummer 9003 KVGKG eine Aktenversendungspauschale erhoben werden. Im Übrigen gelten die Absätze 1 bis 4 entsprechend.

(8) Den Sachverständigen kann die Finanzbehörde Akteneinsicht und Besichtigung der Beweismittel nach pflichtgemäßem Ermessen gewähren (§ 80 Abs. 2 StPO). Zeugen und deren Beistände, der Anzeigeerstatter und sein Bevollmächtigter haben nach § 147 StPO kein Recht auf Akteneinsicht. Diese Personen können jedoch nach § 475 StPO unter bestimmten Voraussetzungen Auskünfte aus Akten erhalten bzw. es kann ihnen Akteneinsicht gewährt werden.

(9) Über die Gewährung der Akteneinsicht entscheidet im vorbereitenden Verfahren und nach rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens die BuStra, soweit die Finanzbehörde das Strafverfahren selbständig durchführt (vgl. Nummer 17), in anderen Fällen die Staatsanwaltschaft (§ 147 Abs. 5 StPO).

36

Ausschluss eines Verteidigers

(1) Besteht der begründete Verdacht, dass der Verteidiger an der Tat beteiligt war, und soll das Verfahren nicht an die Staatsanwaltschaft abgegeben werden, prüft die Finanzbehörde die Frage der Ausschließung (§§ 138a, 138c StPO); die Unterrichtung der Staatsanwaltschaft (vgl. Nummer 140) wird in der Regel angebracht sein. Ergibt die Prüfung, dass der Verdacht dringend ist oder die Eröffnung des Hauptverfahrens rechtfertigen würde, ist ein Antrag auf Ausschluss mit Begründung über die vorgesetzte Behörde an das Oberlandesgericht zu stellen.

(2) Bis zur Entscheidung des Oberlandesgerichts können die Vernehmung des Beschuldigten sowie die Gewährung von Akteneinsicht zurückgestellt werden. Ob gegen den Verteidiger wegen der Teilnahme an der Tat das Verfahren einzuleiten ist, hat die Finanzbehörde nach Nummer 26 zu entscheiden.

Abschnitt 6

Allgemeine Ermittlungsgrundsätze

37

Ziel und Umfang der Ermittlungen

(1) Ziel der Ermittlungen ist es, eine Entscheidung darüber zu treffen, ob und in Bezug auf welchen Sachverhalt sowie nach welcher Strafbestimmung die öffentliche Klage, ggf. durch Stellung eines Antrages auf Erlass eines Strafbefehls, oder ein Antrag nach § 406 AO geboten erscheint (§ 160 StPO) oder ob das Verfahren einzustellen ist. Hierbei ist darauf zu achten, dass die Ermittlungen auf das Wesentliche gerichtet werden.

(2) Art und Umfang der Ermittlungen richten sich nach den Umständen des einzelnen Falles. Es gilt der Grundsatz der freien Gestaltung des Ermittlungsverfahrens, wobei das Übermaßverbot (vgl. Nummer 3) besonders zu beachten ist.

38

Verbinden und Abtrennen von Verfahren

(1) Sind mehrere prozessual selbständige Straftaten im Sinne der Nummern 18 und 19 zu verfolgen, und hängen diese Straftaten persönlich oder sachlich zusammen (§ 3 StPO), hat die Finanzbehörde in der Regel die Verfahren zu verbinden. Die Verbindung unterbleibt, wenn dies im Interesse der Beschleunigung der Strafverfolgung liegt. Unter diesem Gesichtspunkt ist auch zu prüfen, ob und inwieweit nach erfolgter Verbindung wieder Teile abzutrennen und als Verfahren gesondert zu führen sind.

(2) Hängen Straftaten im Sinne der Nummern 18 und 19 mit einer anderen Straftat zusammen, ist nach Nummer 22 Abs. 1 Nummer 4 und Nummer 140 Abs. 3 zu verfahren.

39

Absehen von der Verfolgung und Beschränkung der Strafverfolgung

(1) Wird gegen denselben Beschuldigten wegen mehrerer Taten im Sinne der Nummern 18 und 19 ermittelt, kann die BuStra unter den Voraussetzungen des § 154 Abs. 1 Nummer 1 StPO von der Verfolgung einer oder mehrerer der Taten absehen. Von der Möglichkeit der Einstellung nach § 154 Abs. 1 StPO soll die BuStra in einem möglichst frühen Verfahrensstadium Gebrauch machen. Sie prüft zu diesem Zweck vom Beginn der Ermittlungen an, ob die Voraussetzungen für eine Verfahrensbeschränkung vorliegen. Wird von der Verfolgung einer oder mehrerer Taten abgesehen, ist dies aktenkundig zu machen. Der Zustimmung des Gerichts bedarf es nicht. Auf die Wiederaufnahmemöglichkeit nach § 154 Abs. 4 StPO wird hingewiesen.

(2) Abs. 1 gilt auch, wenn wegen der anderen Taten von einer anderen Finanzbehörde ermittelt wird, sowie dann, wenn die Staatsanwaltschaft wegen anderer Straftaten ermittelt, andere Straftaten bei einem Gericht anhängig sind oder bereits auf Grund solcher Verfahren eine Strafe oder Maßregel der Besserung und Sicherung rechtskräftig verhängt worden ist. Sofern das Bezugsverfahren noch nicht rechtskräftig abgeschlossen ist, ist die Entscheidung im Benehmen mit der anderen Finanzbehörde oder der Staatsanwaltschaft zu treffen.

(3) Erstreckt sich das Verfahren auf eine Tat mit mehreren abtrennbaren Teilen oder sind durch dieselbe Tat mehrere Gesetzesverletzungen begangen worden, kann die BuStra die Strafverfolgung nach Maßgabe des § 154a StPO beschränken. Absatz 1 Sätze 2 bis 6 sowie Absatz 2 gelten entsprechend.

(4) Die §§ 154 und 154a StPO sind insbesondere in Verfahren mit einer für das Steuerstrafverfahren ungewöhnlich großen Anzahl von Einzeltaten oder von aufklärungsbedürftigen Vorgängen anzuwenden. Falls die Bildung einer Gesamtstrafe in Betracht kommt, ist auf die Auswirkung der auszuscheidenden Tat auf die zu erwartende Gesamtstrafe abzustellen. Bei der Prüfung, ob bei Verkürzungsdelikten die zu erwartende Strafe neben einer anderen Strafe "nicht beträchtlich" ins Gewicht fällt, kann im Regelfall auf das Verhältnis der verkürzten Beträge abgestellt werden. Nach § 154 StPO soll hier nicht von der Verfolgung einer Tat abgesehen werden, auf die von den insgesamt verkürzten Steuern mehr als ein Drittel entfällt. Entsprechendes gilt für § 154a StPO.

(5) Solange die Besteuerungsgrundlagen noch nicht ermittelt sind, ist von den §§ 154 und 154a StPO nur in Ausnahmefällen Gebrauch zu machen, z. B. wenn die Steuerfestsetzung nach § 156 Abs. 2 AO nach Auffassung der zuständigen Stelle unterbleiben kann.

40

Beweissicherung

(1) Die Finanzbehörde hat, auch zugunsten des Beschuldigten, für die Erhebung und Sicherung der Beweise Sorge zu tragen, deren Verlust zu befürchten ist (§§ 399, 402 AO, § 160 Abs. 2, § 163 Abs. 1 StPO). Hierzu gehört z. B. ferner die Sicherstellung von Gegenständen, die als Beweismittel für die Untersuchung von Bedeutung sein können, sowie ggf. die Veranlassung einer gerichtlichen Vernehmung. Auf die rechtzeitige Erhebung und Sicherung der Beweise ist auch in den Fällen zu achten, in denen das Strafverfahren nach § 396 AO ausgesetzt worden ist oder seine alsbaldige Durchführung nicht zweckmäßig erscheint, z. B. weil vor Erhebung der öffentlichen Klage für längere Zeit die Abwesenheit des Beschuldigten oder ein anderes in seiner Person liegendes Hindernis entgegensteht (§ 154f StPO).

(2) Wegen der Verwahrung beschlagnahmter Gegenstände vgl. Nummer 74 RiStBV.

41

Ermittlung von Umständen, die für die Bemessung der Strafe und für die Nebenfolgen von Bedeutung sind

Zu den Rechtsfolgeumständen, auf die sich die Ermittlungen erstrecken sollen (vgl. § 160 Abs. 3 Satz 1 StPO), gehören insbesondere Umstände, die für die Bemessung der Strafe von Bedeutung sind (vgl. §§ 46 ff. StGB). Grenzen für die Ermittlung der Rechtsfolgeumstände können sich aus dem Verwertungsverbot nach § 51 BZRG und ggf. aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ergeben, insbesondere, soweit die Ermittlungen nicht ohne Eindringen in die Privatsphäre des Beschuldigten durchgeführt werden können. Auf die Nummern 13, 14 und 15 Abs. 1 bis 3 RiStBV wird hingewiesen.

42

Unterstützung durch andere Behörden und Stellen

(1) Die BuStra kann zur Durchführung ihrer Ermittlungen von allen öffentlichen Behörden Auskunft verlangen und Ermittlungen jeder Art, z. B. Einsichtnahme in Akten, entweder selbst vornehmen oder durch die SteuFA, ggf. auch durch die Behörden und Beamten des Polizeidienstes vornehmen lassen (§ 161 StPO). Die Ermittlungsbefugnisse der SteuFA nach §§ 208 und 404 AO bleiben unberührt.

(2) Bei Auskunftersuchen an Behörden sind einschlägige Geheimhaltungsbestimmungen zu beachten (vgl. z. B. § 35 SGB 1, § 39 PostG).

43

Antrag auf Vornahme gerichtlicher Untersuchungshandlungen

(1) Die BuStra kann die Vornahme gerichtlicher Untersuchungshandlungen, z. B. die eidliche Vernehmung von Zeugen, beim Amtsgericht beantragen (§ 162 StPO).

(2) Der Antrag auf Vornahme einer gerichtlichen Untersuchungshandlung soll regelmäßig nur dann gestellt werden, wenn dieser aus besonderen Gründen für erforderlich erachtet wird, z. B. weil der Verlust eines Beweismittels droht oder ein Geständnis festzuhalten ist (§ 254 StPO), oder wenn eine Straftat nur durch Personen bewiesen werden kann, die zur Verweigerung des Zeugnisses berechtigt sind (vgl. Nummer 10 RiStBV). Im Hinblick auf Nummer 47 Abs. 1 ist bei Nichterscheinen des Zeugen ein Antrag auf gerichtliche Vernehmung regelmäßig nur zu stellen, wenn der Zeuge vereidigt (§ 62 StPO) oder ein verlesbares Vernehmungsprotokoll beschafft werden soll (§ 251 StPO).

(3) Die einzelnen Untersuchungshandlungen müssen im Antrag angegeben werden, ggf. unter Beschränkung auf einzelne Be-
weisthemen.

(4) Zum Antrag auf Anordnung der Durchsuchung oder Beschlagnahme vgl. Nummer 60.

44

Ausweispflicht

Vor der Vornahme von Amtshandlungen außerhalb der Diensträume haben sich die für die jeweiligen Einsatzorte verantwortlichen Amtsträger auszuweisen. Die weiteren an den Maßnahmen beteiligten Amtsträger haben sich auf Verlangen auszuweisen. Soweit der Zweck der Maßnahme beeinträchtigt oder der Amtsträger gefährdet würde, sind Einschränkungen der Ausweispflicht zulässig.

Abschnitt 7

Vernehmung

45

Ladung

Wegen der Ladung des Beschuldigten durch BuStra oder Steufa vgl. Nummer 44 RiStBV, wegen der Ladung des Zeugen vgl. Nummer 64 RiStBV, Nummer 54 Abs. 2 Satz 1.

46

Rechtsstellung des Beschuldigten

(1) Auf Ladung der BuStra ist der Beschuldigte verpflichtet, vor dieser zu erscheinen (§ 163a Abs. 3 Satz 1 StPO), wenn sie das Ermittlungsverfahren selbständig durchführt (vgl. Nummer 17). Der Beschuldigte ist nicht verpflichtet, vor der Steufa zur Vernehmung zu erscheinen.

(2) Der Beschuldigte ist nicht verpflichtet, zur Sache auszusagen (vgl. Nummer 16). Dieses Aussageverweigerungsrecht bezieht sich nicht auf die Angaben zur Person.

47

Rechtsstellung des Zeugen

(1) Zeugen sind verpflichtet, auf Ladung der BuStra vor dieser zu erscheinen und zur Sache auszusagen (§ 161a Abs. 1 Satz 1 StPO), wenn sie das Ermittlungsverfahren selbständig durchführt. Zeugen sind auch verpflichtet, auf Ladung vor der Steufa zu erscheinen und zur Sache auszusagen, wenn der Ladung ein Auftrag der Staatsanwaltschaft oder BuStra zugrunde liegt (§ 163 Abs. 3 Satz 1 StPO).

(2) Zur Verweigerung des Zeugnisses sind insbesondere nahe Angehörige und Angehörige bestimmter Berufsgruppen einschließlich ihrer mitwirkenden Personen berechtigt (§§ 52 bis 53a, 56 StPO). Nahe Angehörige sind Verlobte, Ehegatten und die in § 52 Abs. 1 Nummer 3 StPO bezeichneten Verwandten und Verschwägerten sowie die in § 52 Abs. 1 Nummer 2a StPO bezeichneten Lebenspartner. Wegen der Verwandtschaft und Schwägerschaft wird auf die §§ 1589 und 1590 BGB verwiesen.

(3) Ein Zeuge braucht Fragen, deren Beantwortung ihn oder nahe Angehörige der Gefahr der Verfolgung wegen einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit aussetzen würden, nicht zu beantworten (§§ 55, 56 StPO). In bestimmten Fällen braucht der Zeuge keine Angaben zu seinem Wohnsitz zu machen (§ 68 Abs. 2 bis 4 StPO). Zur Belehrung des Zeugen vgl. Nummer 49 Abs. 8.

48

Besonderheiten für Angehörige des öffentlichen Dienstes

Angehörige des öffentlichen Dienstes bedürfen für ihre Aussagen in dienstlicher Angelegenheit einer Genehmigung ihres Dienstvorgesetzten (§ 54 StPO). Auf Nummer 66 RiStBV wird hingewiesen.

49

Durchführung der Vernehmung

(1) Zu Beginn der Vernehmung ist dem Beschuldigten zu eröffnen, welche Tat ihm zur Last gelegt wird, bei Vernehmung durch die BuStra auch, welche Strafvorschriften in Betracht kommen. Weiterhin ist der Beschuldigte darüber zu belehren, dass es ihm freistehe, sich zu der Beschuldigung zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen und jederzeit auch schon vor der Vernehmung einen von ihm zu wählenden Verteidiger zu befragen, und dass er zu seiner Entlastung einzelne Beweiserhebungen beantragen und unter den Voraussetzungen des § 140 StPO die Bestellung eines Pflichtverteidigers nach Maßgabe des § 141 Abs. 1 StPO und § 142 Abs. 1 StPO beantragen kann; zu Letzterem ist er auch auf die Kostenfolge des § 465 StPO (Kostentragungspflicht im Falle der Verurteilung) hinzuweisen (§ 163a Abs. 4 i. V. m. § 136 Abs. 1 StPO). Die Belehrung des Beschuldigten vor seiner Vernehmung nach § 136 Abs. 1 StPO sowie § 163a StPO ist zu dokumentieren (§ 168b Abs. 3 StPO). Möchte der Beschuldigte vor seiner Vernehmung einen Verteidiger befragen, sind ihm Informationen zur Verfügung zu stellen, die es ihm erleichtern, einen Verteidiger zu kontaktieren; auf bestehende anwaltliche Notdienste ist dabei hinzuweisen. Dies ist ebenfalls zu dokumentieren. Nummer 29 bleibt unberührt.

(2) Die Vernehmung zur Sache soll dem Beschuldigten Gelegenheit geben, sich gegen den strafrechtlichen Vorwurf zu verteidigen (§ 136 Abs. 2 StPO). Hierzu sind ihm die Verdachtsgründe mitzuteilen, soweit es für seine Verteidigung angezeigt erscheint.

(3) Die Vernehmung des Beschuldigten kann in Bild und Ton aufgezeichnet werden. Sie ist insbesondere aufzuzeichnen, wenn die schutzwürdigen Interessen von Beschuldigten, die erkennbar unter eingeschränkten geistigen Fähigkeiten oder einer schwerwiegenden seelischen Störung leiden, durch die Aufzeichnung besser gewahrt werden können (vgl. § 136 Abs. 4 StPO).

(4) Den Willen beeinträchtigende Vernehmungsmethoden und -mittel, wie z. B. Ermüdung und Täuschung, sind unzulässig (§ 136a StPO) und haben ein Verwertungsverbot zur Folge (vgl. Nummer 149).

(5) Wurde ein Tatverdächtiger zunächst zu Unrecht als Zeuge vernommen, so ist er wegen des Belehrungsverstoßes (§ 136 Abs. 1 Satz 2 StPO) bei Beginn der nachfolgenden Vernehmung als Beschuldigter auf die Nichtverwertbarkeit der früheren Angaben hinzuweisen ("qualifizierte" Belehrung); BGH-Urteil vom 18. Dezember 2008 - 4 StR 455/08.

(6) Ist der Beschuldigte der deutschen Sprache nicht mächtig, hat die Ermittlungsbehörde einen Dolmetscher oder Übersetzer heranzuziehen, soweit dies zur Ausübung der strafprozessualen Rechte des Beschuldigten erforderlich ist. Die Ermittlungsbehörde weist den Beschuldigten in einer ihm verständlichen Sprache darauf hin, dass er insoweit für das gesamte Strafverfahren die unentgeltliche Hinzuziehung eines Dolmetschers oder Übersetzers beanspruchen kann (§ 163a Abs. 5 StPO i. V. m. § 187 Abs. 1 GVG).

(7) Die Verständigung mit einem hör- oder sprachbehinderten Beschuldigten erfolgt nach seiner Wahl mündlich, schriftlich oder mit Hilfe einer die Verständigung ermöglichenden Person, die von der Ermittlungsbehörde hinzuzuziehen ist. Für die mündliche und schriftliche Verständigung hat die Ermittlungsbehörde die geeigneten technischen Hilfsmittel bereitzustellen; ggf. im Rahmen der Amtshilfe durch andere Ermittlungsbehörden. Der hör- oder sprachbehinderte Beschuldigte ist auf sein Wahlrecht hinzuweisen (§ 163a Abs. 5 StPO i. V. m. § 186 Abs. 1 GVG).

(8) Der Zeuge ist über sein Zeugnisverweigerungsrecht zu belehren, wenn Anhaltspunkte für ein solches Recht erkennbar sind (§ 52 Abs. 3 StPO). Obwohl davon ausgegangen werden kann, dass jeder die mit seinem Beruf zusammenhängenden Rechte und Pflichten kennt, soll auch auf das Zeugnisverweigerungsrecht nach §§ 53, 53a StPO hingewiesen werden. Eine Belehrung nach § 55 Abs. 2 StPO muss spätestens erfolgen, sobald Anhaltspunkte dafür erkennbar werden, dass der Zeuge durch seine Aussage sich selbst oder einen nahen Angehörigen in die Gefahr der Verfolgung wegen einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit bringen würde. Vor der Vernehmung ist der Zeuge zur Wahrheit zu ermahnen und über die strafrechtlichen Folgen einer unrichtigen oder unvollständigen Aussage zu belehren (§ 57 Satz 1 StPO). Die Vernehmung des Zeugen kann in Bild und Ton aufgezeichnet werden (§ 58a StPO). Ferner sind die §§ 58 und 68 bis 69 StPO entsprechend anzuwenden (§ 163 Abs. 3 Satz 2 StPO).

(9) Der Zeuge kann sich bei seiner Vernehmung eines anwaltlichen Beistandes bedienen (§ 68b Abs. 1 Satz 1 StPO) oder mit einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe (vgl. Nummer 32 Abs. 1) als Beistand erscheinen. Unter den Voraussetzungen des § 68b Abs. 2 StPO ist einem besonders schutzwürdigen Zeugen ein Rechtsanwalt als Zeugenbeistand beizuordnen. Der Beistand hat nicht mehr Befugnisse als der Zeuge selbst. Rechtfertigen bestimmte Tatsachen die Annahme, dass die Anwesenheit des anwaltlichen Beistandes die geordnete Beweiserhebung nicht nur unwesentlich beeinträchtigen würde, kann er von der Vernehmung ausgeschlossen werden (§ 68b Abs. 1 Satz 3, 4 StPO).

50

Anfertigung von Notizen

Die Anfertigung von Notizen durch Beschuldigte, Zeugen, Verteidiger und Beistände ist zulässig.

51

Vernehmungsprotokoll

(1) Über die Vernehmung soll ein Protokoll nach Maßgabe der Abs. 2 bis 5 aufgenommen werden, soweit dies ohne erhebliche Verzögerung der Ermittlungen geschehen kann. Andernfalls ist das Ergebnis der Vernehmung auf andere Weise aktenkundig zu machen (§ 168b StPO).

(2) Beginn und Ende der Vernehmung sowie die Belehrung des Vernommenen sind in dem Protokoll festzuhalten. Auf Nummer 45 Abs. 2 RiStBV wird hingewiesen.

(3) Das Protokoll ist dem Vernommenen zur Genehmigung vorzulesen oder zur Durchsicht vorzulegen. Berichtigungen, die den Sinn der Vernehmung berühren, soll der Vernommene mit seinem Handzeichen versehen.

(4) Der Vernommene unterschreibt das Protokoll mit seinem Vor- und Zunamen unter der Genehmigungsformel "Vorgelesen, genehmigt und unterschrieben" oder "Selbst gelesen, genehmigt und unterschrieben" oder "nach Diktat genehmigt". Verzichtet der Vernommene auf das Vorlesen oder die Vorlage zur Durchsicht, so ist dies in dem Protokoll zu vermerken. Der Vernehmende und ein etwaiger Protokollführer unterzeichnen sodann mit Namen und Dienstbezeichnung.

(5) Verweigert der Vernommene seine Aussage oder seine Unterschrift, so ist dies unter Angabe der Gründe in dem Protokoll zu vermerken.

(6) Beschuldigter und Zeuge haben keinen Anspruch auf Aushändigung von Vernehmungsprotokollen. Dem Beschuldigten soll jedoch eine Durchschrift des Vernehmungsprotokolls ausgehändigt werden, wenn eine Gefährdung des Untersuchungszweckes nicht zu befürchten ist. Wegen des Akteneinsichtsrechts vgl. Nummer 35.

(7) Die Aushändigung von Abschriften des Vernehmungsprotokolls ist in den Akten zu vermerken.

52

Schriftliche Aussagen

In geeigneten Fällen kann es ausreichen, dass sich Beschuldigte und Zeugen schriftlich äußern. Dies kommt insbesondere in Betracht, wenn der Beschuldigte oder Zeuge für seine Aussage Akten, Geschäftsbücher oder andere umfangreiche Schriftstücke braucht (vgl. Nummer 67 RiStBV).

Nichterscheinen des Beschuldigten

(1) Erscheint der Beschuldigte auf Ladung der BuStra nicht (vgl. Nummer 46 Abs. 1), ist darüber zu entscheiden, ob

1. die Ladung zu wiederholen ist;

er darauf hingewiesen werden soll, die BuStra gehe davon aus, dass er keinen Wert darauf lege, sich zu der erhobenen Be-

2. schuldigung zu äußern, und dass das Verfahren nunmehr zur Erhebung der öffentlichen Klage an die Staatsanwaltschaft abgegeben (vgl. Nummer 89) oder Strafbefehl beantragt werde (vgl. Nummern 84 ff.);

3. ihm nochmals Gelegenheit zu geben ist, sich schriftlich zu äußern (§ 163a Abs. 1 Satz 2 StPO);

4. gerichtliche Vernehmung beantragt (§ 162 Abs. 1 Satz 1 StPO);

5. nach ihm gefahndet (vgl. Nummern 39 ff. RiStBV) oder

6. Vorführung angeordnet werden soll (vgl. Abs. 2).

(2) Eine Vorführung (§ 163a Abs. 3 Satz 2; §§ 134, 135 StPO) wird nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen. Leistet der Beschuldigte Widerstand oder ist mit Widerstand zu rechnen, ist Amtshilfe der polizeilichen Vollzugsorgane in Anspruch zu nehmen.

(3) Erscheint der Beschuldigte auf Ladung der Steufa nicht (vgl. Nummer 46 Abs. 1 Satz 2), soll eine Ladung durch die BuStra zum Erscheinen vor der BuStra herbeigeführt werden, wenn diese das Verfahren selbständig durchführt (vgl. Nummer 17), sofern nicht die Ladung zu wiederholen, ihm Gelegenheit zur schriftlichen Äußerung zu geben oder durch die BuStra gerichtliche Vernehmung (vgl. Nummer 43) zu beantragen ist. Führt die Staatsanwaltschaft das Verfahren durch, ist sie zu unterrichten.

Nichterscheinen des Zeugen

(1) Erscheint der Zeuge auf Ladung der BuStra nicht, ist darüber zu entscheiden, ob bei ungenügend entschuldigtem Ausbleiben

ihm die durch sein Ausbleiben verursachten Kosten auferlegt und gegen ihn ein Ordnungsgeld festgesetzt werden sollen (§ 161a

1. Abs. 2 Satz 1, § 51 Abs. 1 Sätze 1 und 2 StPO),

2. seine Vorführung angeordnet (§ 161a Abs. 2 Satz 1, § 51 Abs. 1 Satz 3 StPO) oder

3. gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 StPO gerichtliche Vernehmung beantragt werden soll.

(2) Festsetzung eines Ordnungsgeldes, Auferlegung der Kosten und zwangsweise Vorführung dürfen nur angeordnet werden, wenn in der Ladung auf sie hingewiesen wurde (§ 48 Abs. 2 StPO). Wird der Zeuge nachträglich genügend entschuldigt, werden die Anordnungen wieder aufgehoben (§ 161a Abs. 2 Satz 1, § 51 Abs. 2 Satz 3 StPO). Bei wiederholtem Ausbleiben kann Ordnungsgeld noch einmal festgesetzt werden. Für die Anordnung und Ausführung der zwangsweisen Vorführung gilt Nummer 53 Abs. 2 sinngemäß.

(3) Bei unberechtigter Zeugnisverweigerung ist der Zeuge darauf hinzuweisen, dass ihm die durch seine Weigerung verursachten Kosten auferlegt und zugleich gegen ihn ein Ordnungsgeld festgesetzt werden können (§ 161a Abs. 2 Satz 1, § 70 StPO); ggf. ist darüber zu befinden, ob gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 StPO gerichtliche Vernehmung beantragt werden soll. Ordnungsgeld darf in demselben Verfahren oder in einem gegen einen anderen Beschuldigten gerichteten Verfahren, das dieselbe Tat zum Gegenstand hat, gegen den Zeugen nur einmal festgesetzt werden (§ 161a Abs. 2 Satz 1, § 70 Abs. 4 StPO). Zur Erhebung des Ordnungsgeldes vgl. Nummer 120.

(4) Erscheint ein Zeuge auf Ladung vor der Steufa nicht (vgl. Nummer 47 Abs. 1 Satz 2), gilt Nummer 54 Abs. 1 entsprechend mit der Maßgabe, dass die BuStra, wenn diese das Verfahren selbständig führt (vgl. Nummer 17), über etwaige weitere Maßnahmen entscheidet, vgl. auch § 163 Abs. 4 Nummer 4 StPO. Führt die Staatsanwaltschaft das Verfahren, ist sie zu unterrichten.

Entschädigung

Zeugen, Sachverständige, Dolmetscher und Dritte werden nach dem JVEG entschädigt (§ 405 AO; § 1 JVEG).

Abschnitt 8

Durchsuchung und Beschlagnahme

Zulässigkeit der Durchsuchung

(1) Die Durchsuchung der Wohnung und anderer Räume, der Person und der ihr gehörenden Sachen ist zulässig

1.

bei dem, welcher als Täter oder Teilnehmer einer Straftat oder der Begünstigung, Strafvereitelung oder Hehlerei verdächtig ist, zum Zwecke der Ergreifung des Verdächtigen oder der Auffindung von Beweismitteln, wenn zu vermuten ist, dass die Durchsuchung zur Auffindung von Beweismitteln führen werde (§ 102 StPO); die erwarteten Beweismittel brauchen dabei noch nicht genau bestimmbar zu sein (vgl. Nummer 60 Abs. 3 Satz 4);

- bei anderen Personen, die nicht Verdächtige sind, nur zum Zwecke der Ergreifung des Beschuldigten oder zur Verfolgung von Spuren einer Straftat oder zur Beschlagnahme bestimmter Gegenstände, falls Tatsachen den Schluss rechtfertigen, dass die gesuchte Person, Spur oder Sache sich in den zu durchsuchenden Räumen befindet; diese Beschränkung gilt nicht für Räume, die
2. der Beschuldigte während der Verfolgung betreten hat oder in denen er ergriffen worden ist (§ 103 StPO). Ein Zeugnisverweigerungsrecht dieser Personen steht der Durchsuchung nicht entgegen, es sei denn, die Durchsuchung hätte nur den Zweck, einen Gegenstand zu finden, der einem Beschlagnahmeverbot unterliegt (vgl. Nummern 58, 59). Zu Ermittlungsmaßnahmen bei zeugnisverweigerungsberechtigten Berufsgeheimnisträgern vgl. § 160a StPO.

(2) Zu den anderen Räumen im Sinne des Abs. 1 gehören die Geschäftsräume, nur vorübergehend benutzte oder mitbenutzte Räumlichkeiten, z. B. Hotelzimmer, Schließfachräume, sowie die sonstigen Räumlichkeiten des befriedeten Besitztums, z. B. umzäunte Gärten.

(3) Zu den Sachen, auf die sich die Durchsuchung erstrecken kann, gehören Schränke, Koffer und Fahrzeuge sowie Bankbehältnisse, z. B. Schließfächer.

57

Zulässigkeit der Beschlagnahme

(1) Beschlagnahmt werden können

1. Gegenstände, die als Beweismittel für die Untersuchung von Bedeutung sein können (vgl. § 94 StPO),

2. Briefe, Sendungen und Telegramme, die an den Beschuldigten gerichtet sind oder bei denen aus bestimmten Tatsachen zu schließen ist, dass sie für ihn bestimmt sind oder von ihm herrühren und beweisheblich sein können (§ 99 StPO).

Zu den Gegenständen, die nach Nummer 1 beschlagnahmt werden können, gehören auch E-Mails auf dem Mailserver des Providers (BVerfG vom 16. Juni 2009 - 2 BvR 902/06).

(2) Werden bei Gelegenheit einer Durchsuchung Gegenstände gefunden, die zwar in keiner Beziehung zu der Straftat stehen, wegen der die Durchsuchung stattfindet, die aber auf eine andere - auch nichtsteuerliche - Straftat hindeuten (sog. Zufallsfunde), sind sie einstweilen in Beschlag zu nehmen (§ 108 StPO). Eine planmäßige Suche nach solchen Gegenständen ist nicht erlaubt.

(3) Der Beschlagnahme bedarf es nicht, soweit die Gegenstände freiwillig herausgegeben werden (§ 94 Abs. 2 StPO).

(4) Bei Beweisgegenständen, die sich im Gewahrsam von Angehörigen (§ 52 StPO), Berufsgeheimnisträgern (§ 53 StPO) und deren mitwirkende Personen (§ 53a StPO) befinden, ist das Beschlagnahmeverbot nach § 97 StPO zu beachten; wegen der Postbeschlagnahme vgl. Nummer 61.

58

Beschlagnahme bei Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe

(1) Die Zulässigkeit der Beschlagnahme von Gegenständen, die sich im Gewahrsam von Rechtsanwälten, Steuerberatern, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern sowie deren mitwirkende Personen befinden, wird durch § 97 Abs. 1 und 4 StPO im Hinblick auf das diesen Personen zustehende Zeugnisverweigerungsrecht eingeschränkt (vgl. Nummer 57 Abs. 4). Nicht beschlagnahmefähig sind die Akten des Berufsgeheimnisträgers mit dem zwischen ihm und dem Beschuldigten geführten Schriftwechsel, seine Aufzeichnungen über Mitteilungen des Beschuldigten und andere Umstände, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt, sowie sonstige Gegenstände, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht des Berufsgeheimnisträgers erstreckt (sog. beschlagnahmefreie Gegenstände); zur Zulässigkeit der Durchsuchung der Kanzlei eines Strafverteidigers im Strafverfahren vgl. LG Fulda, Beschluss vom 12. Oktober 1999 - 2 Qs 51/99; zu den Anforderungen an die Beschlagnahme von Datenträgern und hierauf gespeicherten Daten vgl. BVerfG vom 12. April 2005 - 2 BvR 1027/02. Sind Gegenstände lediglich zum Zwecke der Aufbewahrung übergeben worden, sind sie stets beschlagnahmefähig. Buchführungsunterlagen, Belege und Aufzeichnungen des Beschuldigten sind beschlagnahmefähig (keine einheitliche Rechtsprechung).

(2) Soweit die Gegenstände nicht beschlagnahmefähig sind, ist auch die Anordnung oder Durchführung einer Durchsuchung unzulässig (vgl. auch Nummer 149 Abs. 3 und 4).

(3) Das Beschlagnahmeverbot entfällt, wenn der Gewahrsamsinhaber nicht mehr zur Verweigerung des Zeugnisses berechtigt ist, weil er von der Verpflichtung zur Verschwiegenheit entbunden wurde (vgl. §§ 53 Abs. 2, 53a Abs. 2 StPO).

(4) Das Beschlagnahmeverbot gilt nicht (§ 97 Abs. 2 Satz 3 StPO), wenn

1. bestimmte Tatsachen den Verdacht begründen, dass die zeugnisverweigerungsberechtigte Person an der Tat oder einer Begünstigung (§ 257 StGB), Strafvereitelung (§§ 258, 258a StGB) oder Hehlerei (§§ 259, 260, 260a StGB) beteiligt ist oder

- es sich um Gegenstände handelt, die durch eine Straftat hervorgebracht oder zur Begehung einer Straftat gebraucht oder bestimmt sind oder die aus einer Straftat herrühren.

(5) Soweit Gegenstände zum Zwecke der Besteuerung vorzulegen sind, können die in Abs. 1 genannten Personen auch bei einem gleichzeitig durchgeführten Strafverfahren die Vorlage von Urkunden, Wertsachen, Geschäftsbüchern und sonstigen Aufzeichnungen, die sie für den Beteiligten aufbewahren, nicht verweigern (§ 104 Abs. 2 Satz 1 AO; § 97 StPO gilt für das Besteuerungsverfahren nicht). Dabei steht die Führung von Geschäftsbüchern und sonstigen Aufzeichnungen der Aufbewahrung gleich (§ 104 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Vorlage kann nach § 328 AO erzwungen werden. Für Zwecke des Strafverfahrens darf eine Vorlage aufgrund der für das Besteuerungsverfahren geltenden Vorschriften nicht verlangt werden.

59

Beschlagnahme der Patientenkartei eines Arztes

Im Strafverfahren gegen Patienten eines Arztes unterliegt die Patientenkartei des Arztes dem Beschlagnahmeverbot nach § 97 Abs. 1 StPO. Wird der Arzt selbst einer Straftat beschuldigt oder ist er der Teilnahme an einer Straftat des beschuldigten Patienten verdächtig, so gilt das Beschlagnahmeverbot nicht, wenn es zur Aufklärung der Straftat des Einblicks in die Patientenkartei bedarf und die Abwägung zwischen den Interessen der Allgemeinheit an der Aufklärung von Straftaten und dem grundrechtlich geschützten Anspruch des Bürgers auf Schutz seiner Privatsphäre diesen Eingriff als nicht unverhältnismäßig erscheinen lässt (BGH-Urteil vom 3. Dezember 1991 - 1 StR 120/90; BVerfG-Beschluss vom 14. September 1989 - 2 BvR 1062/87).

60

Anordnung der Durchsuchung/Beschlagnahme

(1) Durchsuchungen und Beschlagnahmen dürfen grundsätzlich nur durch das Gericht angeordnet werden (§§ 98 Abs. 1, 105 Abs. 1 StPO).

(2) Der Antrag auf Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses bzw. auf Anordnung der Beschlagnahme ist vor Erhebung der öffentlichen Anklage bei dem Amtsgericht zu stellen, in dessen Bezirk die beantragende Stelle ihren Sitz hat (§ 162 Abs. 1 Satz 1 StPO; vgl. Nummer 17 Abs. 3 und 4).

(3) Der Antrag ist zu begründen. Die Begründung muss tatsächliche Angaben über den Inhalt des Tatvorwurfs enthalten. Dazu muss der Beschluss den Tatvorwurf so beschreiben, dass der äußere Rahmen abgesteckt wird, innerhalb dessen die Zwangsmaßnahme durchzuführen ist. Die aufzuklärende Straftat ist so genau zu umschreiben, wie es nach den Umständen des Einzelfalls und dem jeweiligen Ergebnis der Ermittlungen möglich und den Zwecken der Strafverfolgung nicht abträglich ist (z. B. BVerfG-Beschluss vom 6. März 2002 - 2 BvR 1619/00). Eine Durchsuchung ist nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz erst dann zulässig, wenn weniger einschneidende Mittel, wie z. B. Auskunftersuchen, nicht zur Verfügung stehen oder Angaben des Tatverdächtigen sich als falsch oder nicht nachprüfbar erweisen (BVerfG-Beschluss vom 3. Juli 2006 - 2 BvR 2030/04). Die Art oder der denkbare Inhalt der Beweismittel, denen die Durchsuchung gilt, sind anzugeben. Soweit eine genaue Bezeichnung des gesuchten Beweismaterials nicht möglich ist, sind die erwarteten Beweismittel annäherungsweise - ggf. in Form beispielhafter Angaben - zu beschreiben (BGH-Urteil vom 3. Dezember 1991 - 1 StR 120/90). In dem Antrag ist außerdem die Stelle anzugeben, deren Beamte mit der Durchsuchung beauftragt werden sollen. Dies ist in der Regel die Steuerfahndungsstelle.

(4) In dem Antrag auf Beschlagnahmeanordnung sind die Gegenstände, die beschlagnahmt werden sollen, so konkret anzugeben, dass Zweifel nicht entstehen. Lässt sich erst aufgrund der Durchsuchung bestimmen, welche Gegenstände zu beschlagnahmen sind, und ist aus diesem Grunde eine Beschlagnahme nicht angeordnet worden, kann ggf. eine Beschlagnahme wegen Gefahr im Verzug in Betracht kommen. Daneben ist es möglich, die Gegenstände zur zeitnahen Durchsicht mit an Amtsstelle zu nehmen. Nach Beendigung der Durchsuchung sind die beweiserheblichen Gegenstände zu beschlagnahmen, sofern sie nicht freiwillig herausgegeben wurden (vgl. BGH-Beschluss vom 5. August 2003 - 2 BJs 11/03).

(5) Nur bei Gefahr im Verzug können auch das Finanzamt - BuStra - (§ 399 AO) oder der Steuerfahndungsbeamte (§ 404 AO, § 152 GVG) eine Durchsuchung beim Verdächtigen (§ 102 StPO), bei Dritten (§ 103 StPO) und die Beschlagnahme anordnen (§§ 98 Abs. 1, 105 Abs. 1 StPO). § 399 Abs. 2 AO (vgl. Nummer 21 Satz 2) bleibt unberührt. Keiner Durchsuchungsanordnung bedarf es, wenn die Einsicht gestattet wird (vgl. Nummer 65).

(6) Gefahr im Verzug besteht, wenn eine gerichtliche Anordnung nicht eingeholt werden kann, ohne dass der Zweck der Maßnahme gefährdet würde. Ob dies der Fall ist, entscheidet der zuständige Amtsträger nach seiner Überzeugung. Die Frage, ob eine Durchsuchung wegen Gefahr im Verzug angeordnet werden darf, ist besonders sorgfältig zu prüfen. Eine Durchsuchung stellt einen schwerwiegenden Eingriff dar. Von der Einholung einer gerichtlichen Anordnung darf deshalb nur ausnahmsweise abgesehen werden. Nach dem Beschluss des BVerfG vom 20. Februar 2001 - 2 BvR 1444/00 ist der Begriff Gefahr im Verzug eng auszulegen. Die gerichtliche Anordnung einer Durchsuchung ist die Regel, die nichtgerichtliche die Ausnahme. Mit der tatsächlichen Befassung eines Ermittlungs- oder Eilrichters durch Antrag auf Erlass einer Beschlagnahme- bzw. Durchsuchungsanordnung endet stets die Eilkompetenz der Ermittlungsbehörden wegen "Gefahr im Verzug" und kann danach nur in Ausnahmefällen neu begründet werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 16. Juni 2015 - 2 BvR 2718/10).

(7) Gefahr im Verzug muss mit Tatsachen begründet werden, die auf den Einzelfall bezogen sind. Reine Spekulationen, hypothetische Erwägungen oder lediglich auf kriminalistische Alltagserfahrungen gestützte, fallunabhängige Vermutungen reichen nicht aus.

Eine wirksame gerichtliche Nachprüfung der Annahme von Gefahr in Verzug setzt voraus, dass sowohl das Ergebnis als auch die Grundlage der Entscheidung in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Durchführungsmaßnahme in den Ermittlungsakten dargelegt werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 11. Juni 2010 - 2 BvR 1046/08). Insbesondere muss erkennbar sein, aufgrund welcher Tatsachen eine Befassung eines Richters nicht möglich war und ein Beweismittelverlust drohte. Dies erfordert regelmäßig auch die Darlegung der durchgeführten Kontaktversuche mit dem zuständigen Ermittlungs- oder Eilrichter und dessen Vertreter (vgl. BVerfG-Beschluss vom 16. Juni 2015 - 2 BvR 2718/10). Die vorgenannten Maßnahmen sind im Protokoll über die Durchsuchung oder Beschlagnahme festzuhalten.

(8) Ist ein Gegenstand ohne gerichtliche Anordnung beschlagnahmt worden, soll innerhalb von drei Tagen die gerichtliche Bestätigung beantragt werden, wenn bei der Beschlagnahme weder der davon Betroffene noch ein erwachsener Angehöriger anwesend waren oder wenn der Betroffene und im Falle seiner Abwesenheit ein erwachsener Angehöriger des Betroffenen gegen die Beschlagnahme ausdrücklichen Widerspruch erhoben haben (§ 98 Abs. 2 Satz 1 StPO). Die Frist beginnt mit dem Ablauf des Tages der Beschlagnahme (§ 42 StPO). Solange die öffentliche Klage noch nicht erhoben ist, entscheidet das nach § 162 Abs. 1 StPO zuständige Gericht. Ist die öffentliche Klage erhoben, entscheidet das damit befasste Gericht (§ 98 Abs. 2 Sätze 3 und 4 StPO). Dem Vorgang ist ein Verzeichnis der beschlagnahmten Gegenstände, die als Beweismittel für die Untersuchung von Bedeutung sind, und erforderlichenfalls auch eine Stellungnahme beizufügen. Wird die Bestätigung nicht erteilt, sind die beschlagnahmten Gegenstände sofort gegen Quittung freizugeben.

(9) Der Betroffene ist darüber zu belehren, dass er jederzeit gerichtliche Entscheidung beantragen kann (§ 98 Abs. 2 Satz 5 StPO) und den Antrag im Falle des Abs. 8 Sätze 3 und 4 auch bei dem Amtsgericht einreichen kann, in dessen Bezirk die Beschlagnahme stattgefunden hat. Beantragt der Betroffene gerichtliche Entscheidung, kann von dem Antrag auf Bestätigung einer Beschlagnahme abgesehen werden.

(10) Die gerichtliche Anordnung berechtigt nur zu einer einmaligen, einheitlichen Durchsuchung. Der Durchsuchungsbeschluss verbraucht sich mit der Änderung der tatsächlichen Verhältnisse oder durch Zeitablauf. Nach dem Beschluss des BVerfG vom 27. Mai 1997 - 2 BvR 1992/92 hat ein Durchsuchungsbeschluss nach § 105 StPO seine rechtfertigende Kraft spätestens nach Ablauf eines halben Jahres verloren.

(11) Die BuStra ist berechtigt, die Herausgabe von Beweismitteln nach § 95 StPO unter Androhung von Ordnungs- und Zwangsmitteln zu verlangen (LG Gera Beschluss vom 30. September 1999 - 2 Qs 412/99; LG Lübeck vom 3. Februar 2000 - 6 Qs 3/00; LG Koblenz vom 31. Oktober 2001 - 4 Qs 167/01). Die Anwendung von Ordnungs- und Zwangsmitteln (§ 95 Abs. 2 StPO) bleibt dem Richter vorbehalten.

61

Postbeschlagnahme und Auskunftsverlangen

(1) Zur Anordnung der Postbeschlagnahme (§ 99 Abs. 1 StPO) oder eines Auskunftsverlangens über Postsendungen (§ 99 Abs. 2 StPO) ist nur das Gericht, bei Gefahr im Verzug (vgl. Nummer 60 Abs. 6) auch die BuStra (§ 399 Abs. 1 AO i. V. m. § 100 Abs. 1 StPO) befugt.

(2) Ist die Beschlagnahme von der BuStra angeordnet worden, so ist binnen dreier Tage die Bestätigung des Gerichts einzuholen (§ 100 Abs. 2 StPO).

(3) Die Öffnung der ausgelieferten Postsendungen steht dem Gericht zu, solange die Öffnungsbefugnis nicht auf die BuStra übertragen worden ist (§ 100 Abs. 3 StPO).

(4) Zur Postbeschlagnahme vgl. auch Nummern 77 ff. RiStBV.

(5) Die Beschlagnahme von E-Mails auf dem Mailserver des Providers richtet sich dagegen nach § 94 StPO (vgl. BVerfG vom 16. Juni 2009 - 2 BvR 902/06).

62

Zeit der Durchsuchung

(1) Hausdurchsuchungen haben grundsätzlich bei Tage zu beginnen.

(2) Eine Hausdurchsuchung liegt vor, wenn eine Wohnung, Geschäftsräume oder ein befriedetes Besitztum, z. B. ein umzäunter Garten, durchsucht werden.

(3) Ein Beginn der Hausdurchsuchung zur Nachtzeit ist nur unter den in § 104 Abs. 1 StPO genannten Voraussetzungen zulässig, insbesondere bei Gefahr im Verzug oder wenn bestimmte Tatsachen den Verdacht begründen, dass während der Durchsuchung auf ein elektronisches Speichermedium zugegriffen werden wird, das als Beweismittel in Betracht kommt, und ohne die Durchsuchung zur Nachtzeit die Auswertung, insbesondere in unverschlüsselter Form, aussichtslos oder wesentlich erschwert wäre. Dies gilt nicht, wenn der Inhaber mit dem Beginn der Durchsuchung zur Nachtzeit einverstanden ist. Die Nachtzeit beginnt um 21.00 Uhr und endet um 6.00 Uhr (§ 104 Abs. 3 StPO). Eine vor 21.00 Uhr begonnene, jedoch bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht beendete Durchsuchung darf fortgesetzt werden.

(4) Die Beschränkung des § 104 Abs. 1 StPO gilt nicht für die in § 104 Abs. 2 StPO genannten Räumlichkeiten, z. B. Barbetriebe.

(5) Personen und die ihnen gehörenden Sachen können auch bei Nacht durchsucht werden, wenn damit keine Hausdurchsuchung verbunden ist.

63

Ablauf der Durchsuchung

(1) Liegt ein gerichtlicher Beschluss vor, so ist dieser dem anwesenden, von der Durchsuchung Betroffenen vor Beginn der Durchsuchung vorzuzeigen und grundsätzlich auszuhändigen. Ist er nicht anwesend, so ist einem anwesenden Angehörigen, Angestellten, Nachbarn oder sonstigen Dritten regelmäßig nur die Anordnung, nicht aber die Begründung bekannt zu geben.

(2) Wenn eine Hausdurchsuchung ohne Beisein des Richters oder der Staatsanwaltschaft stattfindet, so sind, wenn möglich, ein Gemeindebeamter oder zwei Mitglieder der Gemeinde, in deren Bezirk die Durchsuchung erfolgt, zuzuziehen. Gemeindebeamter ist jeder Amtsträger einer Gemeinde. Die als Gemeindemitglieder zugezogenen Personen dürfen nicht Polizeibeamte oder Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft sein.

(3) Wünscht der Inhaber der zu durchsuchenden Räumlichkeiten ausdrücklich nicht die Zuziehung von Zeugen, so kann dem entsprochen werden; dies ist zu protokollieren.

(4) Der Inhaber der zu durchsuchenden Räume oder Gegenstände darf bei der Durchsuchung zugegen sein. Ist er abwesend, so ist, wenn möglich, sein Vertreter oder ein erwachsener Angehöriger, Hausgenosse oder Nachbar zuzuziehen (§ 106 Abs. 1 StPO). Auf den Inhaber und auf seinen Verteidiger (vgl. Nummer 34) braucht nicht gewartet zu werden. Inhaber ist derjenige, in dessen Gewahrsam sich die Räume oder Gegenstände befinden.

(5) Leistet der Betroffene Widerstand oder ist solcher zu befürchten, so ist die örtliche Polizeidienststelle um Amts- bzw. Vollzugshilfe zu ersuchen.

(6) Stört jemand die Durchsuchung vorsätzlich oder widersetzt er sich den getroffenen Anordnungen, so kann der Beamte, der die Durchsuchung leitet, den Störer festnehmen (§ 164 StPO), wenn die Störung oder Widersetzlichkeit nicht auf weniger einschneidende Weise beseitigt werden kann (vgl. Nummer 3).

(7) Personen, die sich zur Zeit des Beginns der Durchsuchung in den betreffenden Räumen befinden, können am Verlassen der Räume gehindert werden, wenn anzunehmen ist, dass sonst der Durchsuchungszweck gefährdet wird, wie z. B. dadurch, dass Beweismittel beiseitegeschafft oder, z. B. bei mehreren gleichzeitig oder hintereinander vorzunehmenden Durchsuchungen, die Beteiligten vorzeitig benachrichtigt werden könnten. Anderen Personen als dem Inhaber und zugezogenen Zeugen ist während der Amtshandlung der Zutritt zu den von der Durchsuchung betroffenen Räumen möglichst zu untersagen.

(8) Fernsprecher, insbesondere Fernsprechzentralen, sind zu beaufsichtigen. Dem Betroffenen und in den durchsuchten Räumen anwesenden Dritten können Telefongespräche während der Durchsuchungshandlung untersagt werden, wenn durch sie der Zweck der Durchsuchung gefährdet würde. Gespräche mit dem Verteidiger oder Steuerberater sind stets zulässig. Bei Zuwiderhandlungen gilt Absatz 6.

(9) Auf Verlangen des Betroffenen, seines gesetzlichen Vertreters oder Verteidigers ist nach Beendigung der Durchsuchung dem Betroffenen eine schriftliche Mitteilung zu machen, die den Grund der Durchsuchung sowie im Falle des § 102 StPO (Durchsuchung beim Verdächtigen, vgl. Nummer 56 Abs. 1 Nummer 1) die strafbare Handlung bezeichnen muss (§ 107 StPO).

(10) Der Ablauf der Durchsuchung ist unter Angabe der Zeitpunkte des Beginns und des Endes schriftlich festzuhalten.

64

Körperliche Durchsuchung

Die körperliche Durchsuchung dient insbesondere dem Auffinden von Beweismitteln, die sich in Kleidungsstücken (auch Brieftaschen) befinden oder in die Kleidung eingenäht sind (z. B. Schriftstücke und Schlüssel zu Schließfächern). Bei der körperlichen Durchsuchung einer Frau sind die Grundsätze des § 81d StPO zu beachten.

65

Einsichtnahme in Räume und Behältnisse mit Einverständnis des Betroffenen

Ohne eine gerichtliche Durchsuchungsanordnung darf Einsicht in Räume und Behältnisse genommen werden, wenn sich der Betroffene ausdrücklich damit einverstanden erklärt hat. Das Einverständnis muss vor der Einsichtnahme aus freiem Willen und in Kenntnis der Freiwilligkeit erklärt worden sein. Sind unbeteiligte Dritte als Zeugen für die Erklärung des Einverständnisses nicht anwesend, ist es zweckmäßig, die Einverständniserklärung vom Betroffenen schriftlich bestätigen zu lassen.

66

Durchsuchung von Geschäftsräumen im Verfahren gegen geschäftsführende Gesellschafter

In einem Verfahren gegen einen geschäftsführenden Gesellschafter einer Kapital- oder Personengesellschaft ist zur Durchsuchung der Geschäftsräume ein Beschluss nach § 102 StPO (Durchsuchung beim Verdächtigen) zu erwirken. Ist damit zu rechnen, dass einzelne Geschäftsräume von unverdächtigen Personen allein genutzt werden und liegen Tatsachen dafür vor, dass sich die zu suchenden Beweismittel in diesen befinden, kann es sich empfehlen, zusätzlich einen Beschluss nach § 103 StPO zu erwirken. Es ist jedoch darauf zu achten, dass die Durchsuchung der Geschäftsräume der Gesellschaft ausdrücklich beantragt und angeordnet wird.

Durchsuchung von Wohnungen und anderen Räumen

Für eine Durchsuchung nach § 102 StPO reicht es aus, dass der Verdächtige neben anderen Personen die entsprechenden Räumlichkeiten, zum Beispiel in einem ehelichen oder eheähnlichen Verhältnis, tatsächlich innehat. Die Befugnis des Verdächtigen zur Nutzung der Räumlichkeiten ist insoweit irrelevant. Sind Räume hingegen ausschließlich dem unverdächtigen Mitbewohner zuzuordnen, scheidet eine Durchsuchung nach § 102 StPO aus (BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 19. August 2019 - 2 BvR 1684/18). Wenn allein einer unbeteiligten Person zuzuordnende Räumlichkeiten Gegenstand der Durchsuchung sind, sind insoweit die engen Anforderungen des § 103 StPO maßgeblich (vgl. BVerfG, a. a. O.; OLG Köln, Beschluss vom 26. Januar 2018 - III-1 RVs 3/18; OLG Karlsruhe, Beschluss vom 10. November 2020 - 2 Ws 249/20).

Durchsuchung von Sachen

Zu den Sachen des Verdächtigen gehören alle Gegenstände, die er mit sich führt, unabhängig davon, ob sie in seinem Eigentum stehen. Alle Sachen, die in Besitz, Gewahrsam oder Mitgewahrsam des Verdächtigen stehen und sich in seinem Einflussbereich befinden, können durchsucht werden. Nur für Sachen, die eindeutig einem Nichtverdächtigen zuzuordnen sind, gilt § 103 StPO.

Durchsicht, Nachweis und Rückgabe der Beweismittel

(1) Eine Durchsicht der Papiere des von der Durchsuchung Betroffenen stehen der BuStra (§ 399 Abs. 1 AO, § 110 Abs. 1 StPO) und der SteuFa (§ 404 Satz 2 erster Halbsatz AO) sowie auf Anordnung der Staatsanwaltschaft ihren Ermittlungspersonen (§ 110 StPO i. V. m. § 152 GVG) zu. Zu den Papieren gehört das gesamte private und geschäftliche Schriftgut, z. B. Briefe, Aufzeichnungen, Werkzeugzeichnungen, Bilanzen, Geschäftsbücher, Belege; auf Grund Analogie sind auch elektronische Speichermedien, z. B. USB-Sticks, Smartphones und Festplatten, hierzu zu rechnen. Beschlagnahmefähig sind die auf diesen Speichermedien vorhandenen beweisrelevanten Daten. Wenn eine Bewertung vor Ort nicht möglich ist, kann die Hardware zum Zwecke der Durchsicht und Auswertung vorübergehend sichergestellt werden. Die Durchsuchung dauert insoweit an. Die Durchsicht eines elektronischen Speichermediums bei dem von der Durchsuchung Betroffenen darf auch auf hiervon räumlich getrennte Speichermedien, soweit auf sie von dem Speichermedium aus zurückgegriffen werden kann, erstreckt werden, wenn andernfalls der Verlust der gesuchten Daten zu besorgen ist. Daten, die für die Untersuchung von Bedeutung sein können, dürfen gesichert werden (§ 110 Abs. 3 StPO). Verschlussene Briefe dürfen geöffnet und gelesen werden, soweit dies für den Untersuchungszweck erforderlich erscheint.

(2) Dem von der Durchsuchung Betroffenen ist nach deren Beendigung auf Verlangen ein Verzeichnis der in Verwahrung oder in Beschlag genommenen Gegenstände, falls aber nichts Verdächtiges gefunden wird, eine Bescheinigung hierüber zu geben (§ 107 StPO). Insbesondere dann, wenn eine Vielzahl von Einzelbelegen im Verzeichnis aufzuführen wäre, können Sammelbezeichnungen verwandt werden, wie z. B. "ein Karton Schriftverkehr mit den Lieferanten Januar bis Juni 2006" oder "Ordner mit Ausgangsrechnungen vom 1. Januar 2006 bis 30. September 2006".

(3) Die Beschlagnahme ist aufzuheben, wenn ihr Grund weggefallen ist. Die Gegenstände sind dem Empfangsberechtigten gegen Empfangsbestätigung an dem Ort zurückzugeben, an dem sie aufzubewahren waren, vgl. BGH-Urteil vom 3. Februar 2005 - III ZR 271/04 (Hinweis auf Nummer 75 RiStBV). Wurden Daten auf Datenträgern der Finanzbehörde sichergestellt, ist über die Löschung dieser Daten ein Vermerk zur Strafakte zu nehmen.

Abschnitt 9

Sicherung des Steueranspruchs

Maßnahmen zur Sicherung des Steueranspruchs

(1) Im Steuerstrafverfahren stehen den Finanzbehörden zur Sicherung des Steueranspruchs zwei gleichrangige Wege offen (§ 111e Abs. 6 StPO). Die Abgabenordnung eröffnet den Weg über den dinglichen Arrest gemäß § 324 AO, und die Strafprozessordnung sieht den Vermögensarrest zur Sicherung der Wertersatzeinziehung vor (§§ 111e Abs. 1 und 4 i. V. m. 111j, 111f, 111h, 111k StPO, § 73c StGB). Die Möglichkeit der Anordnung eines dinglichen Arrestes nach § 324 AO steht auch (weiterhin) der Anordnung eines Vermögensarrestes nach § 111e Abs. 1 StPO nicht entgegen (vgl. § 111e Abs. 6 StPO). Mit beiden Verfahren wird eine zeitnahe und eine dem jeweiligen Stand des Verfahrens angepasste Sicherung der Ansprüche des Steuerfiskus aus der Steuerhinterziehung ermöglicht. Voraussetzung für diese Maßnahmen ist das Vorliegen eines Arrestanspruchs. Die Steueransprüche sind nach Steuerart und Besteuerungszeitraum zu bezeichnen. Angaben zur Höhe sind möglichst genau zu machen und zu begründen. In der Anordnung des Vermögensarrestes ist der zu sichernde Anspruch unter Angabe des konkreten Geldbetrages zu bezeichnen (§ 111e Abs. 4 Satz 1 StPO). Zusätzlich bedarf es bei Maßnahmen zur Sicherung gem. § 324 AO eines Arrestgrundes. Dies ist gegeben, wenn bei objektiver Würdigung unter Abwägung aller Umstände die Besorgnis gerechtfertigt ist, dass die Vollstreckung ohne Anordnung eines Arrestes vereitelt oder wesentlich erschwert würde. Bei Vermögensarresten nach § 111e StPO bedarf es eines Sicherungsbedürfnisses. Dies ist gegeben, wenn konkrete Anhaltspunkte vorliegen, die besorgen lassen, dass ohne die Anordnung und Vollziehung des Arrestes der staatliche Zahlungsanspruch in Gestalt der Wertersatzeinziehung ernstlich gefährdet ist, insbesondere wenn aufgrund tatsächlicher Anhaltspunkte zu besorgen ist, dass der Betroffene seine Vermögensverhältnisse verschleiern oder Vermö-

genswerte verstecken wird. Damit wird die bisherige Rechtsprechung zum "Arrestgrund" durch die Neuregelungen in § 111e StPO nicht berührt. Ferner ist der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten. Zur strafrechtlichen Vermögensabschöpfung vgl. auch Praxisleitfaden zur Vermögensabschöpfung im Steuerstrafverfahren (ab 1. Juli 2017) - BMF-Schreiben vom 26. März 2019 - IV A 4 - S 0700/07/10026-01.

(2) Nach § 302 Nummer 1 InsO sind u. a. Verbindlichkeiten eines Schuldners aus einem Steuerschuldverhältnis, sofern der Schuldner im Zusammenhang damit wegen einer Steuerstraftat nach § 370 AO rechtskräftig verurteilt worden ist, von der Restschuldbefreiung ausgenommen. Ein rechtskräftiger Strafbefehl steht insoweit gem. § 410 Abs. 3 StPO einem Urteil gleich. Solche Forderungen sind nach § 174 Abs. 2 InsO zur Insolvenztabelle anzumelden, wobei zum Anmeldezeitpunkt eine rechtskräftige Verurteilung noch nicht vorliegen muss. Dabei ist Folgendes zu beachten:

Steufa bzw. BuStra sollen in einem laufenden Ermittlungsverfahren, sobald ein Insolvenzverfahren über das Vermögen des Beschuldigten eröffnet worden ist, die für die Insolvenz zuständigen Stellen (Festsetzungsfinanzamt und ggf. hebeberechtigte Gemeinde) frühzeitig über strafrechtlich relevante Steuern unterrichten (ggf. geschätzt).

Läuft im Zeitpunkt der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bereits ein Insolvenzverfahren, so sind die für die Insolvenz zuständigen Stellen unverzüglich von der einleitenden Dienststelle zu unterrichten. Dies gilt auch im Falle des Abschlusses des Steuerstrafverfahrens.

Stellt die Steufa bzw. BuStra Gründe fest, die eine Versagung der Restschuldbefreiung ermöglichen (§ 290 Abs. 1 InsO, insbesondere dem Insolvenzverwalter bisher verschwiegene Vermögenswerte; zur Steuerhinterziehung vgl. BGH-Beschluss vom 13. Januar 2011 - IX ZB 199/09), so ist die für die Insolvenz zuständige Stelle, die den Antrag auf Versagung der Restschuldbefreiung stellen muss, unverzüglich zu unterrichten. Versagungsgründe sind nicht nur während eines laufenden Insolvenzverfahrens, sondern auch nach dem Schlusstermin mitzuteilen (§ 297a InsO). Ebenso ist eine Mitteilung angezeigt, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, dass ein Antrag auf Widerruf der Restschuldbefreiung gestellt werden kann (§ 303 InsO).

Stellt die Steufa bzw. BuStra fest, dass der Beschuldigte vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens trotz (drohender) Zahlungsunfähigkeit oder nach deren Eintritt während des Insolvenzverfahrens Vermögen beiseitegeschafft oder seine gewerbliche Tätigkeit unter Einsatz von Strohleuten oder Strohmann-Gesellschaften betrieben und dadurch Vermögen an der Insolvenzmasse vorbei erworben hat, liegt der Anfangsverdacht eines Bankrotts im Sinne des § 283 Abs. 1 Nummer 1 StGB vor.

71

Besonderheiten beim dinglichen Arrest nach der AO

(1) Der Erlass eines abgabenrechtlichen dinglichen Arrestes (§ 324 AO) ist beim Festsetzungsfinanzamt zu erwirken. Zuständig für den Erlass der Arrestanordnung ist der Vorsteher.

(2) Zur Ermittlung der Höhe des Arrestanspruchs können die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden (§ 162 AO).

(3) Die Vollziehung der Arrestanordnung obliegt den mit der Vollstreckung nach den §§ 249 bis 323 AO betrauten Stellen. Sie ist unzulässig, wenn seit dem Tag, an dem die Anordnung unterzeichnet worden ist, ein Monat verstrichen ist.

72

Besonderheiten beim Vermögensarrest nach der StPO

(1) Ist die Annahme begründet, dass die Voraussetzungen der Einziehung von Wertersatz vorliegen, so kann zur Sicherung der Vollstreckung der Vermögensarrest in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Betroffenen bei einfachem Tatverdacht angeordnet werden (§ 111e Abs. 1 Satz 1 StPO). Liegen dringende Gründe (dringender Tatverdacht) für diese Annahme vor, so soll der Vermögensarrest angeordnet werden (§ 111e Abs. 1 Satz 2 StPO). Ein Absehen von der Abschöpfungsmaßnahme des Vermögensarrestes kommt nach § 421 StPO in Betracht, wenn

– das Erlangte nur einen geringen Wert hat,

– die Einziehung nach den §§ 74 und 74c des Strafgesetzbuchs neben der zu erwartenden Strafe oder Maßregel der Besserung und Sicherung nicht ins Gewicht fällt oder

– das Verfahren, soweit es die Einziehung betrifft, einen unangemessenen Aufwand erfordern oder die Herbeiführung der Entscheidung über die anderen Rechtsfolgen der Tat unangemessen erschweren würde.

Die Beschränkung ist aktenkundig zu machen.

(2) Der Vermögensarrest nach § 111e Abs. 1 StPO wird gemäß § 111j Abs. 1 StPO durch das Gericht und bei Gefahr im Verzug durch die Staatsanwaltschaft bzw. die BuStra angeordnet. Die Umstände, die die Annahme von Gefahr im Verzug begründen, sind aktenkundig zu machen. Im Falle einer Arrestanordnung der Staatsanwaltschaft oder BuStra ist innerhalb einer Woche die gerichtliche Bestätigung zu beantragen (§ 111j Abs. 2 Satz 1 StPO).

- (3) Die Dauer der Arrestanordnung ist gesetzlich nicht befristet. Sie muss verhältnismäßig sein und im weiteren Verfahren auch verhältnismäßig bleiben (vgl. Nummer 3).
- (4) Zur Ermittlung der Höhe des Arrestanspruchs können die hinterzogenen Steuern geschätzt werden (§ 73d Abs. 2 StGB).
- (5) Der Vermögensarrest wird insbesondere durch die nachstehend aufgeführten Maßnahmen vollzogen:
- 1. Pfändungen in Forderungen können durch die Staatsanwaltschaft bzw. BuStra vollzogen werden (§ 111f Abs. 1 Satz 1, § 111k Abs. 1 Satz 1 StPO). Mit der Zustellung der Pfändung kann die Steuerverwaltung beauftragt werden (vgl. § 111k Abs. 2 StPO). Forderungspfändungen an ein im Inland zum Geschäftsbetrieb befugtes Kreditinstitut können auch per Fax zugestellt werden (§ 111k Abs. 2 Satz 2 StPO, § 174 ZPO).
 - 2. Bei beweglichen Sachen kann die Vollziehung ohne förmliche Beauftragung durch die Steuerverwaltung im Wege der Pfändung vorgenommen werden (vgl. § 111k Abs. 1 Satz 3 StPO).
 - 3. Die Eintragung einer Sicherungshypothek in das Grundbuch erfolgt auf Ersuchen der Staatsanwaltschaft bzw. BuStra nach §§ 111c Abs. 3 Satz 1, 111f Abs. 2 StPO i. V. m. § 29 Abs. 3 GBO.
- (6) Die Verwaltung/Verwahrung beweglicher Gegenstände obliegt der Staatsanwaltschaft bzw. BuStra (vgl. § 111m Abs. 1 Satz 1 StPO). Sie kann ihre Ermittlungspersonen oder den Gerichtsvollzieher mit der Verwaltung beauftragen (vgl. § 111m Abs. 1 Satz 2 StPO). Ein nach § 111f StPO gesicherter Gegenstand kann veräußert werden, wenn ein erheblicher Wertverlust droht oder seine Aufbewahrung mit erheblichen Kosten verbunden ist (Notveräußerung, vgl. § 111p Abs. 1 StPO). Anordnung und Durchführung der Notveräußerung obliegt der Staatsanwaltschaft bzw. BuStra (vgl. § 111p Abs. 2 und Abs. 4 StPO). Die von der Pfändung Betroffenen sollen vor der Anordnung gehört werden (vgl. § 111p Abs. 3 StPO).
- (7) Gemäß § 111e Abs. 4 Satz 2, § 111g Abs. 1 StPO i. V. m. § 923 ZPO kann die Vollziehung des Vermögensarrestes gehemmt und die Aufhebung eines vollzogenen Arrestes beantragt werden, wenn der im Arrestanordnungsbeschluss festgesetzte Geldbetrag (Lösungssumme) hinterlegt wird.
- (8) Die nach Anordnung des Arrestes ausgebrachten Sicherungsmaßnahmen sind dem Festsetzungsfinanzamt als Verletzten durch die Staatsanwaltschaft bzw. BuStra mitzuteilen (vgl. § 111l Abs. 1 StPO).
- (9) Gegen Maßnahmen, die im Rahmen des Arrestes durchgeführt werden, kann der Betroffene jederzeit die Entscheidung des Gerichts beantragen (§§ 111j Abs. 2 Satz 3, 111k Abs. 3 StPO). Beschlüsse, die auf eine Beschwerde hin erlassen worden sind und einen Vermögensarrest nach § 111e StPO über einen Betrag von mehr als 20 000 € betreffen, können gemäß § 310 Abs. 1 Nummer 3 StPO durch weitere Beschwerde angefochten werden.
- (10) Gemäß § 111h Abs. 2 Satz 1 StPO sind Zwangsvollstreckungsmaßnahmen in Gegenstände, die im Wege der Arrestvollziehung gesichert worden sind, während der Dauer der Arrestvollziehung nicht zulässig. Abweichend von diesem Nachpfändungsverbot kann das Finanzamt nach § 111h Abs. 2 Satz 2 StPO in Vollziehung eines dinglichen Arrests nach § 324 AO auch in Gegenstände vollstrecken, die zuvor in Vollziehung eines Vermögensarrestes gesichert worden sind, soweit der Steueranspruch aus der Straftat erwachsen ist (Privilegierung des Fiskus). Dies gilt auch für die Vollstreckung eines Steuerbescheids, denn wenn bereits die Vollstreckung aufgrund eines vorläufigen Titels (Arrestanordnung nach § 324 AO) möglich ist, muss die Vollstreckung erst recht auf Grundlage eines vollstreckbaren Steuerbescheids zulässig sein.
- (11) Zu Sonderfällen der Einziehung vgl. § 73a StGB (erweiterte Einziehung) und § 76a StGB (selbständige Einziehung).

Abschnitt 10

Weitere strafprozessuale Maßnahmen

73

Zulässigkeit und Durchführung der vorläufigen Festnahme

- (1) Ist ein einer Straftat im Sinne der Nummern 13 und 14 dringend verdächtigter Beschuldigter flüchtig (§ 112 Abs. 2 Nummer 1 StPO) oder besteht Flucht- oder Verdunklungsgefahr (§ 112 Abs. 2 Nummern 2 und 3 StPO) und steht die Anordnung der Haft zur Bedeutung der Sache in einem angemessenen Verhältnis, wird das Verfahren an die Staatsanwaltschaft abzugeben sein (vgl. Nummer 22). Unverhältnismäßigkeit ist auch gegeben, wenn die vollständige Aufklärung der Tat und die rasche Durchführung des Verfahrens auf weniger einschneidende Weise gesichert werden können.
- (2) Besteht Gefahr im Verzug, können Steuerfahndungsbeamte und Beamte der BuStra unter den Voraussetzungen des Abs. 1 die vorläufige Festnahme anordnen und durchführen (§ 127 Abs. 2 StPO).
- (3) Gefahr im Verzug besteht, wenn die gerichtliche Anordnung nicht rechtzeitig eingeholt werden kann und dadurch die Ergreifung des Beschuldigten gefährdet würde oder die Gefahr fortbesteht, dass der Beschuldigte bis zum Vollzug der gerichtlichen Anordnung noch fliehen oder die Ermittlung der Wahrheit erschweren wird (vgl. Nummer 60 Abs. 6 Sätze 2 und 3). Hatte der Richter den Erlass eines Haftbefehls vorher abgelehnt, müssen neue erhebliche Verdachtsmomente oder Haftgründe bekannt geworden sein.

(4) Verdunklungsabsicht ist kein Haftgrund, wenn die Beweise so gesichert sind, dass der Beschuldigte die Ermittlung der Wahrheit nicht mehr erschweren kann.

(5) Dringender Tatverdacht liegt vor, wenn nach dem Stand der Ermittlungen die Wahrscheinlichkeit groß ist, dass der Verfolgte Täter oder Teilnehmer ist.

(6) Der für vorläufig festgenommen erklärte Beschuldigte kann, soweit erforderlich und angemessen, auch unter Anwendung physischer Gewalt auf der Dienststelle festgehalten oder dorthin verbracht werden.

(7) Besteht noch die Möglichkeit, die Polizei hinzuzuziehen, sollte dies geschehen.

(8) Der Festgenommene ist unverzüglich gemäß § 114b i. V. m. § 127 Abs. 4 StPO über seine Rechte zu belehren. Die Belehrung hat grundsätzlich schriftlich zu erfolgen. Entsprechende Belehrungsformulare einschließlich Übersetzungen in zahlreiche Sprachen finden sich auf der Homepage des Bundesministeriums der Justiz (www.bmj.de) unter Service/Belehrungsformulare. Ist eine schriftliche Belehrung nicht möglich oder erkennbar nicht ausreichend, ist (ergänzend) mündlich mit dem Inhalt des § 114b Abs. 2 StPO zu belehren. Der Festgenommene soll den Erhalt der Belehrung schriftlich bestätigen; weigert er sich, ist dies zu dokumentieren. Dem Festgenommenen ist unverzüglich Gelegenheit zu geben, einen Angehörigen oder eine Person seines Vertrauens zu benachrichtigen, sofern der Zweck der Untersuchung dadurch nicht gefährdet wird (§ 114c Abs. 1 StPO i. V. m. § 127 Abs. 4 StPO). Der Festgenommene soll alsbald vernommen werden. Er ist unverzüglich, spätestens am Tag nach der Festnahme, dem Richter vorzuführen (§ 128 Abs. 1 StPO). Zuständig ist der Richter bei dem Amtsgericht, in dessen Bezirk die Festnahme erfolgt ist. Das kann auch ein Amtsgericht sein, dessen örtlicher Zuständigkeitsbereich in Haftsachen gemäß § 58 GVG erweitert worden ist. Die den Fall betreffenden Vorgänge sind bei der Vorführung dem Richter vorzulegen. Kann die Vorführung nicht sofort erfolgen, ist der Festgenommene in den Gewahrsam des zuständigen Amtsgerichts oder in Polizeigewahrsam zu übergeben; auch in diesem Fall muss sichergestellt sein, dass die Vorführung vor den Richter spätestens am Tag nach der Festnahme erfolgt. Stellt sich vor der Vorführung heraus, dass die Voraussetzungen für den Erlass eines Haftbefehls nicht oder nicht mehr gegeben sind, ist der Festgenommene unverzüglich freizulassen.

(9) Über die vorläufige Festnahme ist ein Vermerk zu fertigen und zu den Akten zu nehmen. Der Vermerk muss die Voraussetzungen für die vorläufige Festnahme, den genauen Zeitpunkt der Festnahme im Einzelnen sowie die Durchführung der Belehrung einschließlich einer etwaigen Verweigerung der Bestätigung der Erteilung der Belehrung ausweisen.

74

Zulässigkeit und Durchführung der Telekommunikationsüberwachung

(1) Die Überwachung und Aufzeichnung der Telekommunikation auch ohne Wissen der Betroffenen ist zulässig, wenn

bestimmte Tatsachen den Verdacht begründen, dass jemand als Täter oder Teilnehmer

eine Steuerhinterziehung unter den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nummer 1 AO genannten Voraussetzungen, sofern der Täter als

a) Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach § 370 Abs. 1 AO verbunden hat, handelt, oder unter den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nummer 5 AO genannten Voraussetzungen (§ 100a Abs. 2 Nummer 2 Buchstabe a StPO),

1. einen Betrug unter den in § 263 Abs. 3 Satz 2 StGB genannten Voraussetzungen (§ 100a Abs. 2 Nummer 1 Buchstabe n StPO),

c) einen Subventionsbetrug unter den in § 264 Abs. 2 Satz 2 StGB genannten Voraussetzungen (§ 100a Abs. 2 Nummer 1 Buchstabe o StPO)

begangen, versucht oder durch eine Straftat vorbereitet hat und

2. die Tat auch im Einzelfall schwer wiegt und

3. die Erforschung des Sachverhalts oder die Ermittlung des Aufenthaltsortes des Beschuldigten auf andere Weise wesentlich erschwert oder aussichtslos wäre.

Zulässig ist auch eine Überwachung informationstechnischer Systeme (Quellen-TKÜ) zur Überwachung und Aufzeichnung der Telekommunikation (§ 100a Abs. 1 Sätze 1 und 3 StPO i. V. m. § 100e StPO).

(2) Telekommunikationsüberwachungen dürfen nur auf Antrag der Staatsanwaltschaft durch das Gericht angeordnet werden. Bei Gefahr im Verzug kann die Anordnung auch durch die Staatsanwaltschaft getroffen werden (§ 100e Abs. 1 StPO).

(3) Die Entschädigung der Telekommunikationsunternehmen erfolgt ausschließlich nach Anlage 3 zu § 23 JVEG.

Abschnitt 11

Strafzumessungskriterien

75

Allgemeines zur Strafzumessung

(1) Grundlage für die Strafzumessung ist die Schuld des Täters. Die Wirkungen der Strafe für das künftige Leben des Täters in der Gesellschaft sind zu berücksichtigen (§ 46 Abs. 1 StGB). Die für und gegen den Täter sprechenden Umstände sind gegeneinander abzuwägen (§ 46 Abs. 2 StGB). Die Strafe muss dem Unrechtsgehalt der Tat entsprechen und den Täter wegen des begangenen Unrechts fühlbar treffen.

(2) Bei Taten mit geringem Unrechtsgehalt geben § 398 AO und § 153 StPO die Möglichkeit, ganz von Verfolgung abzusehen (vgl. auch Nummer 82 und § 153 StPO).

(3) Das Finanzamt soll in solchen Strafsachen, die zur Behandlung im Strafbefehlsverfahren nicht geeignet sind (§ 400 zweiter Halbsatz AO), bei Abgabe der Sache an die Staatsanwaltschaft (§ 386 Abs. 4 AO) und bei der Anhörung durch das Gericht (§ 407 AO) zur Strafzumessung Stellung nehmen.

76

Bedeutung des verkürzten Steuerbetrages für die strafrechtliche Ahndung und für die Strafzumessung

(1) Nach § 46 Abs. 1 StGB ist die Schuld des Täters die Grundlage für die Bemessung der Strafe. Das Maß der Schuld ergibt sich bei der Steuerhinterziehung insbesondere auch aus der Höhe der schuldhaft verkürzten Steuern. Der Verstoß gegen die dem Täter im Interesse der Besteuerung auferlegten besonderen Rechtspflichten wiegt in der Regel um so schwerer, je höher die hinterzogenen Steuern sind. Für die zutreffende Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung ist deshalb zu berechnen, in welcher Höhe Steuern verkürzt sind, und festzustellen, inwieweit die Verkürzung vom Vorsatz des Täters umfasst ist. Das Ergebnis dieser Prüfung ist im Abschlussvermerk (§ 169a StPO) festzuhalten.

(2) Nach dem BGH-Urteil vom 2. Dezember 2008 - 1 StR 416/08 hat die Höhe der schuldhaft verkürzten Steuern Bedeutung für die Annahme einer Steuerverkürzung oder einer nicht gerechtfertigten Steuervorteilerlangung in großem Ausmaß im Sinne des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nummer 1 AO. Der Senat ist der Ansicht, dass das Merkmal "in großem Ausmaß" wie beim Betrug nach objektiven Maßstäben zu bestimmen ist. Das Merkmal "in großem Ausmaß" liegt in der Regel vor, wenn der Hinterziehungsbetrag 50 000 € übersteigt. Wegen der tatmehrheitlichen Verwirklichung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung (vgl. BGH-Beschluss vom 22. Januar 2018 - 1 StR 535/17) ist das "Ausmaß" des jeweiligen Taterfolges nicht zu addieren. Für den Taterfolg ist ohne Relevanz, ob der Täter dem Finanzamt Umsätze verschweigt, seine Buchhaltung entsprechend abstimmt und dadurch eine Steuerentlastung generiert oder ob er dieses Ziel durch Vortäuschen von Betriebsausgaben erreicht. Die Art seines manipulativen Verhaltens findet ihren Platz bei der Gesamtwürdigung im Rahmen der Prüfung, ob die "Indizwirkung" des Regelbeispiels entkräftet wird oder umgekehrt bei Nichterreichen der Wertgrenze ein unbenannter besonders schwerer Fall anzunehmen ist. Bei Bejahung eines Regelbeispiels verbleibt die Möglichkeit innerhalb des Strafrahmens die konkrete Einzelstrafe wegen besonderer Strafzumessungsgründe (vgl. Nummer 77) niedriger oder höher anzusetzen (BGH-Urteil vom 27. Oktober 2015 - 1 StR 373/15). Jedenfalls bei einem sechsstelligen Hinterziehungsbetrag wird die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen noch schuldangemessen sein. Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe kommt eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die Millionengrenze durch eine einzelne Tat oder erst durch mehrere gleichgelagerte Einzeltaten erreicht worden ist (BGH-Urteil vom 22. Mai 2012 - 1 StR 103/12).

(3) Bei Verkürzung auf Zeit, die sich im Ergebnis als Hinausschieben der Fälligkeit ausgewirkt hat (wie etwa bei verspäteter, unrichtiger oder unterlassener Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen, bei der vorsätzlichen Herbeiführung zu niedriger Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen und bei nicht oder zu niedrig abgeführter Kapitalertragsteuer), ist der Unrechtsgehalt wesentlich geringer. Obwohl auch in diesen Fällen der gesamte Betrag verkürzt ist, ist im Rahmen der Strafzumessung zugunsten des Täters zu berücksichtigen, dass sein Vorsatz nur auf eine Verkürzung "auf Zeit" gerichtet war und er den Steuerschaden wieder gut gemacht oder dies zumindest ernsthaft und nachvollziehbar beabsichtigt hat (vgl. BGH-Urteil vom 17. März 2009 - 1 StR 627/08). Der Einwand, dass bei einer auf Dauer gewollten Verkürzung die Steuern nachgezahlt worden seien und daher kein Dauerschaden eingetreten sei, rechtfertigt nicht die Annahme einer Steuerverkürzung auf Zeit.

(4) Zur Strafzumessung bei nicht gerechtfertigten Steuervorteilen durch unrichtige Feststellungsbescheide (zu niedrige Feststellung von Gewinnen, unberechtigte Verlustvorträge und unberechtigt nicht verbrauchte Verlustvorträge) vgl. BGH-Beschlüsse vom 10. Dezember 2008 - 1 StR 322/08 und 22. November 2012 - 1 StR 537/12.

77

Besondere Strafzumessungsgründe

Strafschärfend oder strafmildernd sind insbesondere zu berücksichtigen (vgl. § 46 Abs. 2 Satz 2 StGB):

Beweggründe, Ziele und Tatausführung

Strafmildernd

- a) Handeln aus nicht selbst verschuldeter Zwangs- oder Notlage heraus oder zum fremden Vorteil.

1. Strafschärfend

- b) Handeln aus Gewinnsucht; grobem Eigennutz oder Habgier; gewissenloses und rücksichtsloses Vorgehen; Hartnäckigkeit, mit der das Ziel verfolgt wird; Steuerverkürzung über einen längeren Zeitraum (dies kann mit dem ihnen dann noch zukommenden minderen Gewicht auch bereits verjährte Taten einschließen); vorausgegangene Einstellungen unter Auflagen und

einschlägige Vorstrafen (vgl. aber § 51 BZRG); besonders verwerfliche Ausführung (z. B. Urkundenfälschung, falsche eidesstattliche Versicherung nach § 95 AO, Verleitung Dritter - insbesondere abhängiger Personen - zur Teilnahme, Buch- und Belegmanipulationen, Verletzung von Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten hinsichtlich geschäftlicher Unterlagen, Konten auf falschem oder erdichtetem Namen); sorgfältig geplante Vermeidung von Tatspuren oder deren Beseitigung vor der Tat; Aufbau eines Täuschungssystems oder die systematische Verschleierung von Sachverhalten.

Maß der Pflichtwidrigkeit

Strafmildernd

- a) Verletzung von Pflichten, die vornehmlich andere wahrzunehmen hatten; Steuerhinterziehungen, die sich erst nach Anwendung des Kompensationsverbots ergeben; Eintritt eines bloßen Gefährdungsschadens.

Strafschärfend

- b) Hinterziehung fremder Steuern und solcher, für die der Täter treuhänderisch verantwortlich ist (z. B. LSt, USt).

Verhalten nach der Tat

Strafmildernd

- a) Aktive Mithilfe bei der Tataufklärung; "verunglückte" Selbstanzeige; geständige Einlassung; Wiedergutmachung (Zahlung der verkürzten Steuern).

3. Strafschärfend

- b) Behinderung der Tataufklärung, z. B. Vernichten oder Beiseiteschaffen von Beweismitteln, Beeinflussung von Zeugen, bewusste Irreführung der Ermittlungsbehörden (dagegen nicht: Schweigen oder bloßes Leugnen); aktives Verhalten um den Steueranspruch zu vereiteln, z. B. Verbringen des Vermögens in das Ausland.

Persönliche Verhältnisse

Strafmildernd

- a) Krankheit, Alter, steuerliche Unerfahrenheit, geringer Bildungsgrad, soweit diese Umstände die Tat beeinflusst haben. Besondere wirtschaftliche oder sonstige (nichtsteuerliche) Nachteile, z. B. berufs- oder ehrengerichtliche Strafen.

Strafschärfend

- b) Berufliche und soziale Stellung des Täters, die besondere steuerliche Pflichten begründet.

Sonstige Strafzumessungsgesichtspunkte

Strafmildernd

5. Überlange nicht rechtsstaatswidrige Verfahrensdauer, die nicht vom Beschuldigten zu vertreten ist. Zu den Auswirkungen einer rechtsstaatswidrigen überlangen Verfahrensdauer vgl. Nummer 78.

78

Kompensation rechtsstaatswidriger Verzögerung eines Strafverfahrens

(1) Ist der Abschluss eines Strafverfahrens rechtsstaatswidrig derart verzögert worden, dass dies bei der Durchsetzung des staatlichen Strafanspruchs unter näherer Bestimmung des Ausmaßes berücksichtigt werden muss, so ist anstelle der bisher gewährten Strafminderung (durch eine bezifferte Herabsetzung der ohne diese Verzögerung angemessenen Strafe - Strafabschlagsmodell) im Tenor die tat- und schuldangemessene Strafe nunmehr ohne Abzug für die dem Staat zuzurechnende Verfahrensverzögerung festzusetzen und gleichzeitig auszusprechen, dass ein bezifferter Teil hiervon zum Ausgleich für die Verfahrensverzögerung als bereits vollstreckt gilt (Vollstreckungsmodell). In Fällen, in denen eine Kompensation nur durch eine Unterschreitung der gesetzlichen Mindeststrafe möglich wäre, bietet das Vollstreckungsmodell eine Möglichkeit, in dem es die Kompensation von staatlichen Stellen verursachten Verfahrensverzögerungen in einem gesonderten Schritt nach der eigentlichen Strafzumessung vornimmt (BGH-Beschluss vom 17. Januar 2008 - GSSt 1/07). Unabhängig davon ist das Vollstreckungsmodell auch in den Fällen anzuwenden, in denen kein gesetzliches Strafmindestmaß vorgesehen ist.

(2) Ein Beschuldigter kann nach §§ 198 bis 201 GVG bei überlangen Gerichtsverfahren und strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, wenn diese unangemessen lange gedauert haben, für jedes Jahr der Verzögerung eine Entschädigung i. H. v. 1 200 € beanspruchen. Voraussetzung hierfür ist eine Verzögerungsrüge (§ 198 Abs. 3 GVG), die im laufenden Verfahren - auch im Ermittlungsverfahren (§ 199 GVG) - zu erheben ist. Eine Entschädigung kann nicht beansprucht werden, wenn die Wiedergutmachung auf andere Weise erfolgt ist, z. B. wenn die unangemessene Dauer des Verfahrens bei der Strafzumessung zugunsten des Beschuldigten berücksichtigt worden ist (§ 199 Abs. 3 GVG).

Abschnitt 12
Abschließende Entscheidung im Verfahren der Finanzbehörde

79

Überblick

(1) Die BuStra kann das selbständig durchgeführte Ermittlungsverfahren durch folgende Maßnahmen abschließen:

1. Einstellung und Absehen von der Strafverfolgung, vgl. Nummern 81 bis 83;
2. Antrag auf Erlass eines Strafbefehls, vgl. Nummern 84 ff.;
3. Vorlage an die Staatsanwaltschaft, vgl. Nummer 89;
4. Antrag auf Anordnung von Nebenfolgen im selbständigen Verfahren, vgl. Nummer 90.

(2) Soll das Verfahren nicht eingestellt werden, ist der Beschuldigte spätestens vor dem Abschluss der Ermittlungen zu vernehmen. In einfachen Sachen genügt es, dass ihm Gelegenheit zur schriftlichen Äußerung gegeben wird (§ 163a Abs. 1 StPO). Der Abschluss der Ermittlungen ist in den Akten zu vermerken, sofern das Verfahren nicht eingestellt wird (§ 169a StPO); vgl. im Übrigen Nummer 90 letzter Satz, Nummer 87 Abs. 1 und Nummer 89 Abs. 2.

(3) Wegen des Absehens von der Strafverfolgung bei unwesentlichen Nebenstraftaten vgl. Nummer 39 Abs. 1. Wegen des Ausscheidens von Unwesentlichem vgl. Nummer 39 Abs. 4.

80

Allgemeines zur Einstellung des Verfahrens

(1) Eine Einstellungsverfügung ist ausreichend zu begründen.

(2) Der Beschuldigte ist von der Einstellung des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens zu unterrichten, wenn ihm zuvor die Einleitung eines solchen Verfahrens eröffnet worden war; vgl. auch § 170 Abs. 2 StPO. Hat sich herausgestellt, dass der Beschuldigte unschuldig ist oder dass gegen ihn kein begründeter Verdacht mehr besteht, so ist dies in der Mitteilung auszusprechen. Im Übrigen sind die Gründe für die Einstellung nur auf Antrag und dann auch nur insoweit bekannt zu geben, als kein schutzwürdiges Interesse entgegensteht.

(3) Dem Anzeigeersteller darf über die Einstellung keine Mitteilung gemacht werden, weil § 171 StPO eine Offenbarung nicht zulässt (vgl. § 30 Abs. 4 Nummern 1 und 2 AO).

(4) Ist im Ermittlungsverfahren eine nach § 2 StrEG entschädigungsfähige Strafverfolgungsmaßnahme vorausgegangen, so hat die Finanzbehörde in die Mitteilung von der Einstellung des Verfahrens die Belehrung aufzunehmen, dass der Beschuldigte innerhalb eines Monats seit der Zustellung der Einstellungsnachricht bei dem zuständigen Gericht den Antrag stellen kann, die Entschädigungspflicht der Staatskasse auszusprechen. Das zuständige Gericht ist anzugeben. Die Einstellungsmitteilung mit dieser Belehrung ist zuzustellen. Auf § 9 StrEG wird hingewiesen.

81

Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO

(1) Geben die Ermittlungen keinen genügenden Anlass zur Erhebung der öffentlichen Klage, weil z. B. eine Verurteilung des Beschuldigten nicht mit Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist oder sich der Verdacht als unbegründet erweist, so stellt die BuStra das Verfahren ein. Das Gleiche gilt, wenn der Verurteilung ein Verfahrenshindernis entgegensteht, z. B. weil die Tat verjährt ist (§§ 78 bis 78c StGB), der Täter vom Versuch zurückgetreten ist (§ 24 StGB) oder wenn dem Täter ein Rechtfertigungs- oder Schuldauusschlussgrund zur Seite steht.

(2) Das Steuerstrafverfahren ist auch einzustellen, wenn dem Beschuldigten nach dem Untersuchungsergebnis nur eine Steuerordnungswidrigkeit anzulasten ist. In diesen Fällen ist regelmäßig zu prüfen, ob ein Bußgeldverfahren in Betracht kommt, sofern die Grenzen der Nummer 104 Abs. 3 überschritten werden.

(3) Das Steuerstrafverfahren kann wieder aufgenommen werden, wenn hierzu Anlass besteht.

82

Einstellung und Absehen von der Strafverfolgung nach § 153 Abs. 1 StPO, § 398 AO und § 398a AO

(1) Die BuStra kann mit Zustimmung des für die Eröffnung des Hauptverfahrens zuständigen Gerichts von der Verfolgung einer Straftat absehen, wenn die Schuld des Täters als gering anzusehen wäre und kein öffentliches Interesse an der Verfolgung besteht (§ 153 Abs. 1 Satz 1 StPO).

(2) Nach § 398 AO und § 153 Abs. 1 Satz 2 StPO kann die BuStra das Verfahren unter den Voraussetzungen des Abs. 1 ohne Zustimmung des Gerichts einstellen, wenn im Übrigen bei einer Steuerhinterziehung nur eine geringwertige Steuerverkürzung eingetreten ist oder nur geringwertige Steuervorteile erlangt wurden. Zur Bestimmung des Tatbestandsmerkmals der geringen Tatfolge (§ 153 Abs. 1 Satz 2 StPO) ist bei dem Delikt der Steuerhinterziehung insbesondere von der Summe der verkürzten Steuern auszuge-

hen. Entsprechendes gilt in einem Verfahren wegen Begünstigung einer Person, die eine der in § 375 Abs. 1 Nummern 1 bis 3 AO genannten Taten begangen hat (§ 398 Satz 2 AO).

(3) Die Schuld ist als gering anzusehen, wenn sie bei einem Vergleich mit Steuerstraftaten gleicher Art nicht unerheblich unter dem Durchschnitt liegt. Im Rahmen der Berücksichtigung des öffentlichen Interesses sind jedoch Gründe der Spezial- oder Generalprävention mit zu erwägen. Die Gesamtwürdigung muss, auch unter Berücksichtigung der im Falle einer Bestrafung für die Strafzumessung maßgebenden Umstände nach § 46 Abs. 2 StGB, ergeben, dass eine Bestrafung unter Abwägung aller Strafzwecke nicht notwendig erscheint. Eine Feststellung der Schuld ist nicht erforderlich; es genügt, dass für sie eine gewisse Wahrscheinlichkeit besteht. Die Strafsache braucht nicht weiter als bis zu der Feststellung aufgeklärt zu werden, dass die Schuld des Täters voraussichtlich als gering anzusehen wäre.

(4) Nach § 398a AO wird in den Fällen des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nummern 3 und 4 AO von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der an der Tat Beteiligte innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden, entrichtet und zusätzlich einen Geldbetrag gemäß § 398a Abs. 1 Nummer 2a bis c AO zugunsten der Staatskasse zahlt. Jeder an der Tat Beteiligte muss den Zuschlag in voller Höhe entrichten, damit von der strafrechtlichen Verfolgung gegen ihn abgesehen wird. Zur Ermittlung der hinterzogenen Steuer ist auf den wirtschaftlichen Schaden abzustellen, d. h. auf die tatsächlich entstandene Steuerschuld oder Zahllast. Das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 AO bleibt anders als beim Hinterziehungsbetrag (§ 398a Abs. 2 AO) bei der hinterzogenen Steuer unberücksichtigt. Berechnung und Abwicklung dieser Geldzahlung fallen in den Zuständigkeitsbereich der Bußgeld- und Strafsachenstellen, soweit diese nach § 386 Abs. 2, § 399 AO zuständig sind. Die Abwicklung erfolgt im jeweiligen landeseigenen Haushalts- und Kassenverfahren. Zur Fristsetzung vgl. Nummer 11 Abs. 5.

(5) Das Verfahren kann wieder aufgenommen werden, wenn hierzu Anlass besteht.

83

Einstellung nach § 153a StPO

(1) Nach § 153a StPO kann die BuStra im Bereich der kleineren und mittleren Kriminalität die Einstellung des Verfahrens von der Erfüllung bestimmter Auflagen und Weisungen durch den Beschuldigten abhängig machen. Dies gilt jedoch nur dann, wenn die Auflagen und Weisungen geeignet sind, das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung zu beseitigen (vgl. Nummer 82) und die Schwere der Schuld dem nicht entgegensteht. Für die Beurteilung der Schwere der Schuld sind die für die Strafzumessung geltenden Grundsätze, insbesondere § 46 StGB, heranzuziehen. Die Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO ist nur mit Zustimmung des Beschuldigten zulässig und bedarf vorbehaltlich des Satzes 5 auch der Zustimmung des Gerichts. Nach § 153a Abs. 1 Satz 7 i. V. m. § 153 Abs. 1 Satz 2 StPO ist eine Verfahrenseinstellung auch ohne Zustimmung des Gerichts zulässig, wenn die Auflagen und Weisungen geeignet sind, das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung zu beseitigen und die durch die Tat verursachten Folgen gering sind (vgl. Nummer 82).

(2) Im Steuerstraßverfahren kommen namentlich folgende Auflagen und Weisungen - ggf. nebeneinander - in Betracht:

1. Entrichtung der verkürzten Beträge einschließlich der Nebenleistungen innerhalb einer zu bestimmenden Frist;

Zahlung eines Geldbetrages an die Staatskasse oder an eine gemeinnützige Einrichtung. Da sich die Steuerstraftat gegen die Allgemeinheit richtet, soll die Zahlung regelmäßig zugunsten der Staatskasse erfolgen. Die Auflage muss nach Art und Umfang

2. geeignet sein, das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung zu beseitigen. Soweit für eine Verfahrenseinstellung die Zustimmung des Gerichts erforderlich ist, empfiehlt es sich, vor der Befragung des Beschuldigten die Zustimmung des Gerichts einzuholen. Anderenfalls ist der Beschuldigte darauf hinzuweisen, dass eine Einstellung nur mit gerichtlicher Zustimmung möglich ist.

Erbringung von gemeinnützigen Leistungen. Diese sind dem Beschuldigten grundsätzlich nur dann aufzuerlegen, wenn Auflagen nach § 153a Abs. 1 Satz 2 Nummern 1 und 2 StPO nicht in Betracht kommen. Bei der Bemessung der gemeinnützigen Leistungen

3. sind der Inhalt und die Umstände der zu erbringenden Tätigkeit und die persönlichen Verhältnisse des Beschuldigten zu berücksichtigen.

(3) In der Verfügung über die vorläufige Einstellung sind die Auflagen/Weisungen genau zu bezeichnen und eine Frist von höchstens 6 Monaten (§ 153a Abs. 1 Satz 3 StPO) zu deren Erfüllung festzusetzen. Ferner ist anzuordnen, dass die vorläufige Einstellung entfällt, wenn eine Auflage/Weisung nicht oder nicht fristgerecht erfüllt wird. Dem Beschuldigten soll auch anheimgegeben werden, Umstände, welche die Verlängerung der Frist oder die nachträgliche Änderung der Auflagen/Weisungen rechtfertigen könnten (§ 153a Abs. 1 Satz 4 StPO), rechtzeitig mitzuteilen. Besteht die Auflage in der Zahlung eines Geldbetrages, hat der Beschuldigte der BuStra die Zahlung nachzuweisen; die für die Steuerfestsetzung zuständige Stelle des Finanzamts erhält eine Kontrollmitteilung. Die Stelle, der gegenüber die Weisungen zu erfüllen oder an die Zahlungen zu leisten sind, wird unterrichtet und um Mitteilung über die Erfüllung oder nicht rechtzeitige Erfüllung gebeten.

(4) Erfüllt der Beschuldigte die Auflagen/Weisungen, wird das Verfahren endgültig eingestellt (§ 153a Abs. 1 Satz 5 StPO). Erfüllt der Beschuldigte sie nicht, hat die BuStra in eigener Zuständigkeit zu entscheiden, ob eine Fristverlängerung oder Änderung der Auflage in Betracht kommt (§ 153a Abs. 1 Satz 4 StPO). Ist das nicht der Fall und bleibt auch eine Erinnerung durch die BuStra ohne Erfolg

oder erklärt der Beschuldigte, dass er den Auflagen/Weisungen nicht nachkommen will, ist dem Beschuldigten mitzuteilen, dass die vorläufige Einstellung entfallen ist. Das Verfahren wird dann, in der Regel durch Antrag auf Erlass eines Strafbefehls, fortgeführt. Auf Zahlungen, welche zur Erfüllung einer Auflage geleistet worden waren, ist das Gericht bzw. die Staatsanwaltschaft hinzuweisen. Auch wenn die Zahlungen vom Gericht bei der Strafzumessung berücksichtigt werden, verbleibt der gezahlte Betrag der Stelle, welche ihn vereinnahmt hatte.

84

Voraussetzungen für den Antrag auf Erlass eines Strafbefehls

(1) Die BuStra stellt Antrag auf Erlass eines Strafbefehls (§ 400 AO), wenn

1. die Ermittlungen genügenden Anlass zur Erhebung der öffentlichen Klage bieten und
2. die Strafsache zur Behandlung im Strafbefehlsverfahren geeignet erscheint.

(2) Die Ermittlungen bieten genügenden Anlass zur Erhebung der öffentlichen Klage, wenn kein Verfahrenshindernis besteht und der Beschuldigte der Straftat so verdächtig erscheint, dass im Falle der Durchführung einer Hauptverhandlung eine Verurteilung mit Wahrscheinlichkeit zu erwarten wäre (hinreichender Tatverdacht im Sinne des § 203 StPO).

(3) Eine Erledigung im Strafbefehlsverfahren ist nach § 407 Abs. 2 Satz 2 StPO auch zulässig, wenn die Verhängung einer Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr erforderlich erscheint, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt werden kann und der Angeschuldigte einen Verteidiger hat oder ein Pflichtverteidiger bestellt wird (§ 408b StPO). Eine Erledigung im Strafbefehlsverfahren ist in der Regel nicht geboten, wenn ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 3 AO) vorliegt. Im Übrigen soll von dem Antrag auf Erlass eines Strafbefehls nur abgesehen werden, wenn die vollständige Aufklärung aller für die Rechtsfolgenbestimmung wesentlichen Umstände oder Gründe der Spezial- oder Generalprävention die Durchführung einer Hauptverhandlung geboten erscheinen lassen. Auf einen Strafbefehlsantrag ist nicht schon deswegen zu verzichten, weil ein Einspruch des Angeschuldigten zu erwarten ist.

(4) Der Antrag auf Erlass eines Strafbefehls darf erst gestellt werden, wenn dem Beschuldigten rechtliches Gehör gewährt worden ist und er Gelegenheit hatte, sich zu dem Ermittlungsergebnis zu äußern (s. auch Nummer 79 Abs. 2).

(5) Einem Begehren des Beschuldigten, das Verfahren nicht an die Staatsanwaltschaft abzugeben, sondern Antrag auf Erlass eines Strafbefehls zu stellen, braucht die BuStra nicht zu entsprechen.

85

Bemessung der Strafen

(1) Die Geldstrafe ist in Tagessätzen zu verhängen, und zwar mit mindestens 5 und höchstens 360 vollen Tagessätzen (§ 40 Abs. 1 StGB). Bei der Bestimmung der Zahl der Tagessätze ist davon auszugehen, dass eine nach Unrecht und Schuld gleich schwere Straftat bei Tätern mit unterschiedlichen Einkommensverhältnissen gleich schwer, d. h. mit der gleichen Anzahl von Tagessätzen, bestraft werden muss.

(2) Die Gesamtstrafe wird durch Erhöhung der verwirkten höchsten Strafe, bei Strafen verschiedener Art durch Erhöhung der ihrer Art nach schwersten Strafe gebildet (§ 54 Abs. 1 Satz 2 StGB). Die Gesamtstrafe darf die Summe der Einzelstrafen nicht erreichen und bei Geldstrafe 720 Tagessätze nicht übersteigen (§ 54 Abs. 2 StGB). Die Erhöhung der Einsatzstrafe hat in der Regel niedriger auszufallen, wenn zwischen gleichartigen Taten ein enger zeitlicher, sachlicher und situativer Zusammenhang besteht (BGH-Beschluss vom 13. April 2010 - 3 StR 71/10). Die Bildung der Gesamtstrafe erfordert grundsätzlich einen gesonderten Strafzumessungsvorgang unter zusammenfassender Würdigung der einbezogenen Straftaten und der Person des Täters. Eine Bezugnahme auf die Zumessungsgründe, die für die Einzelstrafen bestimmend waren, genügt insbesondere dann nicht, wenn die Höhe der Einsatzstrafe und der Gesamtstrafe erheblich differieren (BGH-Beschluss vom 4. Juni 2004 - 2 StR 163/04).

(3) Die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Täters zur Zeit der Bestrafung werden bei der Geldstrafenbemessung durch die Höhe des Tagessatzes berücksichtigt, der mindestens auf 1 € und höchstens 30 000 € festzusetzen ist. In der Regel ist ein Tagessatz nach dem Nettoeinkommen (vgl. Nummer 86) zu bemessen, das der Täter durchschnittlich an einem Tag hat oder haben könnte (§ 40 Abs. 2 StGB). Dieses kann - insbesondere bei Gewerbetreibenden und Angehörigen der freien Berufe - erforderlichenfalls geschätzt werden (§ 40 Abs. 3 StGB).

86

Höhe des Tagessatzes, Ermittlung des Nettoeinkommens

(1) Die Höhe des Tagessatzes richtet sich gemäß § 40 Abs. 2 Satz 2 StGB nach dem "Nettoeinkommen", das der Täter täglich hat bzw. haben könnte. Einkommen im Sinne des § 40 Abs. 2 Satz 2 StGB sind nicht nur die Einkünfte aus den Einkunftsarten des Steuerrechts, sondern jegliche Vermögenszuflüsse und alle regelmäßigen geldwerten Zuwendungen (z. B. Unterhaltszahlungen) einschließlich der Sachbezüge, die der Täter von dritter Seite erhält, gleich welcher Art sie sind oder auf welchem Rechtsgrund sie beruhen.

(2) Nettoeinkommen ist der dem Täter nach Abzug der gesetzlich vorgeschriebenen Leistungen (Steuer und Sozialversicherungsbeiträge), der außergewöhnlichen Belastungen und bei nicht sozialversicherungspflichtigen Tätern der Aufwendungen für eine Lebens-

und Krankenversicherung verbleibende Betrag. Weitere Abzüge kommen nicht in Betracht, z. B. Zins- und Tilgungsleistungen für ein Eigenheim. Wenn der Täter vorhandene Erwerbsmöglichkeiten nicht oder nicht ausreichend nutzt, oder ein geringeres als das übliche Arbeitsentgelt für seine Arbeit vereinbart, darf er dadurch bei der Bemessung der Geldstrafe nicht bessergestellt werden. Unterhaltsleistungen des Täters sind angemessen zu berücksichtigen, auch wenn sie nicht nachgewiesen werden.

(3) Kann das Einkommen nicht zeitnah ermittelt werden, ist unter Berücksichtigung aller ins Gewicht fallender Umstände, die die aktuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters beeinflussen, zu schätzen.

(4) Verfügt der Täter über ein erhebliches Vermögen, so ist der Tagessatz dann angemessen zu erhöhen, wenn sich sonst keine fühlbare Strafe erreichen ließe.

(5) Eine Offenbarung der wirtschaftlichen Verhältnisse ist gemäß § 30 Abs. 4 Nummer 1 AO in einem Steuerstrafverfahren zwecks Bestimmung der Tagessatzhöhe nach § 40 Abs. 2 StGB zulässig. Eine pauschale Übermittlung von Steuerbescheiden ist unzulässig.

87

Antragstellung

(1) Die getroffenen steuerlichen und strafrechtlichen Ermittlungsergebnisse sowie deren Würdigung hat die BuStra in einem Abschlussvermerk (§ 169a StPO) aktenkundig zu machen. Der Antrag muss die für den Erlass des Strafbefehls erforderlichen Angaben (§ 409 Abs. 1 StPO) enthalten. Er ist als Strafbefehlsskizze zu fassen (vgl. Nummern 176 und 177 Abs. 1 RiStBV). Zur Kennzeichnung einer zu ahndenden Steuerhinterziehung im Strafbefehl gehört die kurze Darstellung der tatsächlichen Grundlagen des materiellen Steueranspruchs, über dessen Verkürzung entschieden werden soll, die Angabe, durch welches Täterverhalten und für welchen in Betracht kommenden Steuerabschnitt die Erklärungs- und/oder Anmeldepflichten verletzt wurden, sowie ein Vergleich der gesetzlich geschuldeten Steuer mit der, die aufgrund der unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Täters gegenüber der Steuerbehörde nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig angemeldet oder festgesetzt wurde. Mängel in der Umgrenzungsfunktion des Strafbefehls führen zu dessen Unwirksamkeit (vgl. OLG Düsseldorf, Beschluss vom 26. Mai 1988 - 3 Ws 85/87).

(2) Bei einem Antrag auf Erlass eines Strafbefehls (§ 400 erster Halbsatz AO) hat das Finanzamt (BuStra) Art und Höhe der gegen den Beschuldigten zu verhängenden Strafe anzugeben. Im Hinblick auf § 267 Abs. 3 StPO ist im Abschlussvermerk darzulegen, welche Gesichtspunkte die Strafzumessung beeinflussen. Hierbei genügen nicht allgemeine Bemerkungen; vielmehr sind alle wesentlichen Tatsachen und Erwägungen anzugeben, aus denen die Strafzumessung gefunden wird.

(3) Dem Antrag sind vorbehaltlich Nummer 35 Abs. 4 alle Vorgänge beizufügen, die für die Schuld und die Strafzumessung von Bedeutung sind. Dazu gehören verwaltungsinterne Vermerke nicht. In den Fällen des § 407 Abs. 2 Satz 2 StPO ist dem Strafbefehlsskizze ein Beschlussvorschlag hinsichtlich der Bewährungsauflagen beizufügen. Der Bewährungsbeschluss muss zumindest einen Vorschlag bezüglich der Dauer der Bewährungszeit sowie die Aufforderung zur Anzeige eines Wohnsitzwechsels enthalten. Weitere Bewährungsauflagen sind im Einzelfall vorzuschlagen.

(4) Der Antrag ist an das zuständige Amtsgericht zu übersenden. Dabei ist je nach Bedeutung des Falles die Entscheidung durch den Strafrichter oder den Vorsitzenden des Schöffengerichts zu beantragen.

(5) Ist der Hinterziehungsbetrag nicht oder nur zum Teil nachentrichtet worden, ist gemäß §§ 73 ff. StGB im Strafbefehl zwingend über die Anordnung einer Einziehung zu entscheiden. Ein Absehen von einer Einziehung kommt nur unter den Voraussetzungen des § 421 StPO in Betracht. Diese Entscheidung ist im Abschlussvermerk darzulegen.

88

Rechtsmittel

(1) Teilt das Gericht der BuStra mit, dass es eine andere als die beantragte Rechtsfolge für angemessen oder eine weitere Aufklärung für notwendig hält, ist nach dem Abs. 2 der Nummer 178 RiStBV zu verfahren. Gegen die Anberaumung der Hauptverhandlung (§ 408 Abs. 3 Satz 2 StPO) ist kein Rechtsmittel gegeben.

(2) Gibt der Vorsitzende des Schöffengerichts die Sache an den Strafrichter ab (§ 408 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz StPO) oder weist der Richter den Antrag auf Erlass eines Strafbefehls zurück, kann die BuStra dagegen sofortige Beschwerde (§ 311 StPO) einlegen (§ 408 Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz, § 210 Abs. 2 StPO).

89

Vorlage an die Staatsanwaltschaft

(1) Bieten die durchgeführten Ermittlungen genügenden Anlass zur Erhebung der öffentlichen Klage (vgl. Nummer 84 Abs. 2), ist aber die Strafsache für das Strafbefehlsverfahren nicht geeignet, so legt die BuStra die Akten der Staatsanwaltschaft vor (§ 400 zweiter Halbsatz AO).

(2) Bei der Vorlage hat die BuStra das wesentliche Ermittlungsergebnis übersichtlich zusammenfassend darzustellen und in der Regel auch rechtlich zu würdigen. Die Darstellung soll der Wichtigkeit des Falles entsprechen. Die Abgabeschrift ist vom Sachgebietsleiter zu unterzeichnen.

90

Antrag auf Anordnung von Nebenfolgen

(1) Die BuStra kann nach pflichtgemäßem Ermessen beantragen, die Einziehung (§§ 73 bis 76b StGB, § 29a OWiG) selbständig anzuordnen oder eine Geldbuße gegen eine juristische Person oder eine Personenvereinigung (§ 30 OWiG) selbständig festzusetzen (§ 401 AO). Das Verfahren richtet sich nach § 76a StGB und § 444 Abs. 3 StPO. Richtet sich die Einziehung gegen eine Person, die nicht Beschuldigte ist, so wird sie nach § 424 Abs. 1 StPO auf Anordnung des Gerichts am Strafverfahren beteiligt, soweit dieses die Einziehung betrifft (Einziehungsbeteiligter). Im Falle des § 30 OWiG gilt Gleiches hinsichtlich der juristischen Person oder der Personenvereinigung (§ 444 Abs. 3, § 432 Abs. 1 Satz 1 StPO). Wegen des abschließenden Vermerks vgl. Nummer 87 Abs. 1 Satz 1.

(2) Nach § 44 StGB (in der seit dem 24. August 2017 gültigen Fassung) kann ein Fahrverbot auch bei nicht verkehrsbezogenen Straftaten verhängt werden. Die Anordnung eines Fahrverbots kommt in den Fällen der Nummern 84 und 89 in Betracht, wenn sie zur Einwirkung auf den Täter oder zur Verteidigung der Rechtsordnung erforderlich erscheint oder hierdurch die Verhängung einer Freiheitsstrafe oder deren Vollstreckung vermieden werden kann (OLG Düsseldorf, Beschluss vom 28. März 2019 - 2 RVs 15/19).

Abschnitt 13

Stellung der Finanzbehörde im Verfahren der Staatsanwaltschaft

91

Rechte und Pflichten im Ermittlungsverfahren

(1) Führt die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren in Strafsachen durch, so hat die BuStra nach § 402 Abs. 1 AO nur dieselben Rechte und Pflichten wie die Behörden des Polizeidienstes nach der Strafprozessordnung, insbesondere nach § 161 und § 163 StPO sowie die Befugnisse nach § 399 Abs. 2 Satz 2 AO. Beschuldigte und Sachverständige sind nicht verpflichtet, auf Ladung vor ihr zu erscheinen; Zeugen nur unter den Voraussetzungen des § 163 Abs. 3 Satz 1 StPO (analog Nummer 47). Die Vorgänge sind ohne Verzug der Staatsanwaltschaft zu übersenden (§ 163 Abs. 2 StPO).

(2) Wegen der Rechte und Pflichten der Steuerfahndungsstellen und ihrer Beamten wird auf Nummer 123 verwiesen.

(3) Beschlagnahmen, Durchsuchungen und körperliche Untersuchungen dürfen von BuStra und Steufa nur bei Gefahr im Verzug angeordnet werden (§ 399 Abs. 2 Satz 2 AO, §§ 81a Abs. 2, 98 Abs. 1, § 105 Abs. 1 StPO). Die Überwachung und Aufzeichnung der Telekommunikation darf auch bei Gefahr im Verzug nur durch die Staatsanwaltschaft und nicht durch die BuStra bzw. Steufa angeordnet werden (§ 402 Abs. 1 AO, § 100e Abs. 1 Satz 2 StPO). Die Befugnis zur Durchsicht der Papiere hat im Verfahren der Staatsanwaltschaft neben dieser die Steufa (vgl. Nummer 123 Abs. 3 Nummer 3) und darüber hinaus die BuStra, soweit die Staatsanwaltschaft dies anordnet.

(4) Finanzämter, auf die keine Zuständigkeit nach § 387 Abs. 2 AO übertragen worden sind, haben im Verfahren der Staatsanwaltschaft dieselben Rechte und Pflichten wie die BuStra nach den Abs. 1 und 3 (§ 402 Abs. 2 AO).

(5) Die vorgenannten Stellen und Ämter sind verpflichtet, einem Ersuchen der Staatsanwaltschaft um Durchführung von Ermittlungen im Rahmen ihrer Aufgaben (§ 17 Abs. 2 FVG; Nummer 122 Abs. 1) und ihrer Zuständigkeit (vgl. Nummern 23 bis 25, 123 Abs. 3) nachzukommen.

92

Anwesenheitsrecht

(1) Führt die Staatsanwaltschaft oder die Polizei Ermittlungen in Strafsachen der Nummern 18 und 19 durch, so ist die BuStra befugt, daran teilzunehmen (§ 403 Abs. 1 Satz 1 AO). Zu diesem Zweck sollen ihr Ort und Zeit der Ermittlungshandlungen rechtzeitig mitgeteilt werden (§ 403 Abs. 1 Satz 2 AO). Von dieser Teilnahmebefugnis soll in Fällen von Gewicht oder auf Antrag des Beschuldigten in der Regel Gebrauch gemacht werden. Der Vertreter der BuStra ist berechtigt, Fragen an Beschuldigte, Zeugen und Sachverständige zu stellen (§ 403 Abs. 1 Satz 3 AO).

(2) Das Anwesenheitsrecht gilt auch für solche gerichtlichen Verhandlungen während des staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahrens in Strafsachen der Nummern 18 und 19, bei denen auch der Staatsanwaltschaft die Anwesenheit gestattet ist (§ 403 Abs. 2 AO). Das ist insbesondere bei der gerichtlichen Vernehmung des Beschuldigten sowie eines Zeugen oder Sachverständigen der Fall (§ 168c StPO).

(3) Das Recht zur Akteneinsicht und zur Besichtigung sichergestellter Gegenstände nach § 395 AO hat die BuStra auch im steuerlichen Interesse.

(4) Teilt die Staatsanwaltschaft der BuStra mit, dass sie beabsichtige, das Verfahren einzustellen, von der Erhebung einer Klage abzusehen oder die Strafverfolgung zu beschränken (§§ 153 ff. StPO, § 398 AO), hat die BuStra in ihrer Stellungnahme (§ 403 Abs. 4 AO) die Belange der Finanzverwaltung gegebenenfalls auch aus steuerlicher Sicht darzutun.

93

Unterstützung der Staatsanwaltschaft bei der Überwachung von Auflagen

Werden Auflagen angeordnet, deren Erfüllung die Staatsanwaltschaft zu überwachen hat, z. B. § 153a Abs. 1 StPO, soll die BuStra, soweit es sich bei den Auflagen um Steuerzahlungen handelt, die Staatsanwaltschaft bei der Überwachung unterstützen und gegebenenfalls den Zahlungseingang durch die Finanzkasse überwachen lassen.

Abschnitt 14
Stellung der Finanzbehörde im gerichtlichen Verfahren

94

Teilnahme an der Hauptverhandlung

- (1) Die BuStra hat grundsätzlich den Termin der Hauptverhandlung wahrzunehmen. Sie kann nur in einfach gelagerten Fällen und nur im Einvernehmen mit der Staatsanwaltschaft von einer Teilnahme absehen.
- (2) Vor dem Termin zur Hauptverhandlung soll der Vertreter der BuStra sich mit dem Sitzungsvertreter der Staatsanwaltschaft absprechen und gegebenenfalls Einblick in die Gerichtsakten nehmen, um auch von Verfahrensumständen Kenntnis zu bekommen, die der BuStra bisher nicht bekannt sind (z. B. Begründung des Einspruchs). Während der Hauptverhandlung soll der Vertreter der BuStra nach Möglichkeit sich sofort mit dem Sitzungsvertreter der Staatsanwaltschaft zu Äußerungen, Vorfällen, Anträgen des Angeklagten oder dessen Verteidigers oder Fragen des Gerichts beraten. Ist er mit Anträgen der Staatsanwaltschaft nicht einverstanden, soll er eine Sitzungspause anregen, um mit dem Staatsanwalt in der Pause das Für und Wider abzuwägen.
- (3) Der Vertreter der BuStra hat sein Mitwirkungsrecht auch als Mitwirkungspflicht aufzufassen (§ 407 Abs. 1 Sätze 4 und 5 AO, Nummer 127 RiStBV). Insbesondere durch sachdienliche Fragen an den Angeklagten und die Zeugen kann er die Aufklärung des Sachverhalts unterstützen. Er kann zu dem Schlussvortrag des Staatsanwalts (vgl. Nummer 138 RiStBV) noch ergänzende Ausführungen machen, nicht aber selbst Anträge stellen.
- (4) Zu den Beteiligungsrechten der BuStra bei der Verständigung im Strafverfahren vgl. §§ 160b, 202a, 212 und 257c StPO.

95

Rechtsmittel

Hat die BuStra gegen einen Beschluss oder ein Urteil Bedenken, so regt sie unter Beachtung der Nummer 147 RiStBV bei der Staatsanwaltschaft an, dass diese Rechtsmittel einlegt.

96

Unterstützung des Gerichts bei der Überwachung von Auflagen

Werden vom Gericht Auflagen angeordnet, deren Erfüllung das Gericht zu überwachen hat (z. B. § 153a Abs. 2 StPO), gilt Nummer 93 entsprechend.

Abschnitt 15

Behandlung von Einwendungen

97

Gegenvorstellungen, Dienst- und Sachaufsichtsbeschwerden

- (1) Einwendungen gegen Anordnungen, Maßnahmen, Unterlassungen sowie gegen das Verhalten von Amtsträgern sind vorbehaltlich der Nummer 98 als Gegenvorstellung oder, falls dies ausdrücklich begehrt wird oder aus den Umständen des Falles ersichtlich ist, dass die Entscheidung eines Vorgesetzten herbeigeführt werden soll, als Dienstaufsichts- oder als Sachaufsichtsbeschwerde zu behandeln.
- (2) Über Gegenvorstellungen ist alsbald zu entscheiden. Aufsichtsbeschwerden sind unverzüglich der vorgesetzten Behörde vorzulegen, wenn ihnen nicht abgeholfen wird. Sachaufsichtsbeschwerden bei Maßnahmen, die Beamte der Steuerfahndungsstellen in ihrer Eigenschaft als Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft (§ 404 AO) und Beamte der BuStra (§ 402 AO) auf Anordnung der Staatsanwaltschaft treffen, sind, wenn ihnen nicht abgeholfen wird, der Staatsanwaltschaft vorzulegen.
- (3) Soweit mit Einwendungen ein Verwertungsverbot (vgl. Nummer 149) geltend gemacht wird, ist über dieses bei der abschließenden Entscheidung im Strafverfahren zu befinden.
- (4) Wird ein Schadensersatzanspruch geltend gemacht, ist die für die Vertretung des Landes in solchen Prozessen zuständige Behörde zu unterrichten.

98

Rechtsbehelfe

- (1) Einwendungen gegen gerichtliche Durchsuchungs- oder Beschlagnahmeanordnungen sowie Arrest- und Vollziehungsmaßnahmen sind dem Gericht zuzuleiten (§ 306 StPO). Dies gilt auch dann, wenn die Maßnahmen bereits vollzogen sind.
- (2) Einwendungen gegen eine durch die Steuerfahndungsbeamten, die BuStra oder nach § 399 Abs. 2 Satz 2 AO angeordnete Durchsuchung oder Beschlagnahme sowie Arrest- und Vollziehungsmaßnahmen sind als Antrag auf gerichtliche Entscheidung (vgl. § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO) dem Gericht vorzulegen. Dies gilt auch dann, wenn die Maßnahmen bereits vollzogen sind. Zuständig ist das Amtsgericht, in dessen Bezirk die Durchsuchung oder Beschlagnahme stattgefunden hat. Wurde eine solche Maßnahme bereits in einem anderen Bezirk durchgeführt, so entscheidet das Amtsgericht, in dessen Bezirk die Finanzbehörde, die das Ermittlungsverfahren führt, ihren Sitz hat.

(3) Einwendungen gegen die Anordnung der Vorführung nach § 161a Abs. 2 Satz 1 StPO i. V. m. §§ 51 Abs. 1 Satz 3, 163a Abs. 3 Satz 2, 134 Abs. 1 StPO sind als Antrag auf gerichtliche Entscheidung (§§ 163a Abs. 3 Satz 3, 161a Abs. 3 Satz 1 StPO) dem Gericht vorzulegen. Über den Antrag entscheidet das nach § 162 StPO zuständige Gericht (§ 161a Abs. 3 Satz 1 StPO).

(4) Wird ein Antrag auf gerichtliche Entscheidung nach den §§ 23 ff. EGGVG gestellt, ist der Vorgang mit einer Stellungnahme dem zuständigen Oberlandesgericht (§ 25 Abs. 1 EGGVG) unmittelbar vorzulegen. Die Staatsanwaltschaft beim Landgericht ist zu unterrichten.

99

Wirkung von Einwendungen

Aufschiebende Wirkung kommt den in Nummern 97 und 98 genannten Einwendungen nicht zu, auch nicht in Bezug auf die Auswertung von Unterlagen. Unbeschadet der Aussetzungsbefugnis des Richters nach § 307 Abs. 2 StPO ist jedoch zu prüfen, ob und ggf. wie weit im Einzelfall von der Durchführung von Maßnahmen usw. abgesehen werden soll; Voraussetzung ist stets, dass weder Verdunklungs- noch Fluchtgefahr besteht und dass auch die Ermittlungen sonst nicht wesentlich erschwert werden.

Teil 4

Bußgeldverfahren

Abschnitt 1

Anzuwendende Vorschriften

100

Gesetzliche Bestimmungen

(1) Im Bußgeldverfahren wegen Ordnungswidrigkeiten im Sinne der Nummern 105 und 106 gelten, soweit die §§ 409 bis 412 AO und die in § 410 Abs. 1 Nummern 1 bis 12 AO aufgeführten und entsprechend anwendbaren Vorschriften der AO über das Strafverfahren keine speziellere Regelung treffen, die verfahrensrechtlichen Vorschriften des OWiG (§ 410 Abs. 1 AO) und nach Maßgabe des § 46 Abs. 1 OWiG sinngemäß die allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren.

(2) Bei Ordnungswidrigkeiten nach dem Steuerberatungsgesetz (vgl. Nummer 107) ist § 164 StBerG zu beachten.

101

Anwendung der Regelungen des Dritten Teils

Im Bußgeldverfahren wegen Ordnungswidrigkeiten im Sinne der Nummern 105 und 106 sind folgende Regelungen des Dritten Teils sinngemäß anzuwenden:

1. Nummer 16 (Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren);
2. Abschnitt 4 (Einleitung des Strafverfahrens) mit Ausnahme der Nummer 26 Abs. 1 (sog. Legalitätsprinzip);
3. Abschnitt 5 (Verteidigung) mit Ausnahme der Nummer 35 Abs. 7 Satz 1, da insoweit § 49 OWiG gilt;
4. Abschnitt 6 (allgemeine Ermittlungsgrundsätze) mit Ausnahme der Nummer 39;
5. Abschnitt 7 (Vernehmung) mit Ausnahme der Nummer 53 Abs. 1 und Nummer 54 Abs. 1, soweit es um die Anordnung der Vorführung geht (vgl. Nummer 102 Abs. 2);
6. Abschnitt 8 (Durchsuchung und Beschlagnahme) mit Ausnahme der Nummer 57 Abs. 1 Nummer 2, der Nummer 61 sowie der Nummer 56 insoweit, als im Hinblick auf § 46 Abs. 3 OWiG eine Durchsuchung zum Zwecke der Ergreifung des Verdächtigen nicht zulässig ist (vgl. auch Nummer 102 Abs. 1);
7. Abschnitt 13 (Stellung der Finanzbehörde im Verfahren der Staatsanwaltschaft) mit Ausnahme der Nummer 92 Abs. 3, da insoweit § 49 OWiG gilt, sowie der Nummer 93;
8. Abschnitt 14 (Stellung der Finanzbehörde im gerichtlichen Verfahren) mit Ausnahme der Nummer 96;
9. Abschnitt 15 (Behandlung von Einwendungen) mit Ausnahme der Nummer 98 Abs. 3, 4 (vgl. Nummer 102 Abs. 2, Nummer 117).

102

Abweichungen vom Strafverfahren

(1) Verhaftung, vorläufige Festnahme (vgl. Nummer 73), Postbeschlagnahme (vgl. Nummer 61) sowie Auskunftersuchen (vgl. Nummern 144 ff.) über Umstände, die dem Post- und Fernmeldegeheimnis unterliegen, sind nicht zulässig (§ 46 Abs. 3 Satz 1 OWiG). Dies gilt auch für die Überwachung der Telekommunikation.

(2) Kommen der Betroffene oder Zeugen einer Ladung der BuStra nicht nach, kann deren Vorführung nur vom Richter angeordnet werden (§ 46 Abs. 5 OWiG).

(3) Anders als im Strafverfahren (vgl. Nummer 79 Abs. 2 Satz 1, Nummer 84 Abs. 4) braucht der Betroffene vor Abschluss der Ermittlungen nicht vernommen zu werden, sondern es genügt, wenn ihm Gelegenheit gegeben wird, sich zu der Beschuldigung zu äußern (§ 55 Abs. 1 OWiG).

(4) Der Betroffene braucht auf sein Recht, auch schon vor seiner Vernehmung einen Verteidiger zu befragen oder einzelne Beweiserhebungen zu beantragen (vgl. Nummer 49 Abs. 1 Satz 2), nicht hingewiesen zu werden (§ 55 Abs. 2 OWiG), doch soll bei schwieriger Sach- und/oder Rechtslage ein entsprechender Hinweis gegeben werden.

103

Ermittlungsbefugnisse

(1) Die BuStra hat im Bußgeldverfahren dieselben Rechte und Pflichten wie die Staatsanwaltschaft bei der Verfolgung von Straftaten, soweit das OWiG nichts anderes bestimmt (§ 46 Abs. 2 OWiG), und somit grundsätzlich die gleichen Ermittlungsbefugnisse wie bei der Verfolgung von Steuerstraftaten im selbständigen Verfahren. Zu den Einschränkungen vgl. Nummer 102.

(2) Verfolgt die Staatsanwaltschaft die Ordnungswidrigkeiten (vgl. Nummer 110), bleiben das Recht des ersten Zugriffs und die Pflicht zur unverzüglichen Aktenübersendung (vgl. Nummer 91 Abs. 1 Satz 3) bestehen (§ 53 Abs. 1 Satz 1 und 3 OWiG).

104

Opportunitätsprinzip

(1) Die Finanzbehörde hat im Rahmen ihrer Zuständigkeit nach § 47 Abs. 1 OWiG Ordnungswidrigkeiten nach pflichtgemäßem Ermessen zu verfolgen (Opportunitätsprinzip). Das Opportunitätsprinzip ermöglicht es der Finanzbehörde, von der Verfolgung einer Ordnungswidrigkeit auch dann abzusehen, wenn die Verfolgungsvoraussetzungen an sich vorliegen. Auch bei Verdacht einer Ordnungswidrigkeit im Sinne der Nummern 105 bis 107 braucht sie daher ein Bußgeldverfahren nicht einzuleiten oder kann die Verfolgung, ggf. auch erst im späteren Verlauf des Verfahrens, in tatsächlicher und/oder rechtlicher Hinsicht begrenzen oder ganz von ihr absehen; die Verfolgungsbegrenzung soll in den Akten vermerkt werden.

(2) Die Ermessensentscheidung hat sie unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles nach sachlichen Gesichtspunkten zu treffen und dabei vor allem den Gleichheitsgrundsatz, den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und das Übermaßverbot (vgl. Nummer 3), die Bedeutung der Tat, den Grad der Vorwerfbarkeit und das öffentliche Interesse an der Verfolgung, das z. B. von der Häufigkeit derartiger Verstöße und der Wiederholungsfahr abhängen kann, zu beachten (vgl. Nummer 82 Abs. 3).

(3) Trotz Verdachts kann von der Verfolgung einer Ordnungswidrigkeit nach den vorstehenden Absätzen in der Regel abgesehen werden, wenn der verkürzte Betrag oder der gefährdete Betrag insgesamt weniger als 5 000 € beträgt, sofern nicht ein besonders vorwerfbares Verhalten für die Durchführung eines Bußgeldverfahrens spricht. Das Gleiche gilt, wenn in diesen Fällen der insgesamt gefährdete Betrag unter 10 000 € liegt und der gefährdete Zeitraum 3 Monate nicht übersteigt.

Abschnitt 2

Ordnungswidrigkeiten

105

Steuerordnungswidrigkeiten

Steuerordnungswidrigkeiten sind insbesondere:

1. die leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO),
2. die Steuergefährdung (§ 379 AO),
3. die Gefährdung der Abzugsteuern (§ 380 AO),
4. der unzulässige Erwerb von Steuererstattungs- und Vergütungsansprüchen (§ 383 AO),
5. die Pflichtverletzung bei Übermittlung von Vollmachtsdaten im Sinne des § 80a AO (§ 383b AO),
6. Ordnungswidrigkeiten nach § 26a UStG und
7. Ordnungswidrigkeiten nach § 33 Abs. 4 ErbStG und § 50e Abs. 1 EStG.

106

Gleichgestellte Ordnungswidrigkeiten

Den Steuerordnungswidrigkeiten stehen Handlungen im Sinne der Nummer 105, die sich auf Prämien und Zulagen beziehen, gleich, soweit in den entsprechenden Gesetzen auf die in Nummer 105 genannten Vorschriften verwiesen wird (§ 8 Abs. 2 WoPG; § 96 Abs. 7 EStG, § 13 FZulG, § 108 EStG, § 14 Abs. 3 5. VermBG).

107

Ordnungswidrigkeiten nach anderen Gesetzen

(1) Nach dem Steuerberatungsgesetz werden als Ordnungswidrigkeiten geahndet

1. die unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen (§ 160 Abs. 1 StBerG),
2. die unbefugte Benutzung der Bezeichnung Steuerberatungsgesellschaft usw. (§ 161 StBerG),
die Verletzung der den Lohnsteuerhilfvereinen obliegenden Pflichten (§ 162 StBerG) nach § 14 Abs. 1 Nummer 8 StBerG (Mitglieder- oder Vertreterversammlung), § 15 Abs. 3 StBerG (Mitteilung von Satzungsänderungen), § 22 Abs. 1 StBerG (Jahresprüfung der Aufzeichnung usw.), § 22 Abs. 7 Nummern 1 und 2 StBerG (Vorlage des Prüfungsberichts und Unterrichtung der Mitglieder über den Inhalt der Prüfungsfeststellungen), § 23 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 StBerG (Bestellung der Leiter von Beratungsstellen und Mitteilungen über Veränderungen bei Beratungsstellen), § 25 Abs. 2 Satz 1 StBerG (nicht angemessene Versicherung) und § 29 Abs. 1 StBerG (unterbliebene oder nicht rechtzeitige Unterrichtung der Aufsichtsbehörde von Mitgliederversammlungen oder Vertreterversammlungen) und
4. die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in Verbindung mit einer Hilfeleistung in Lohnsteuersachen (§ 163 StBerG).

(2) Nach § 130 OWiG kann die Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen insbesondere geahndet werden, wenn die nicht verhinderte bzw. nicht wesentlich erschwerte Zuwiderhandlung eine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit ist (§ 131 Abs. 3, § 36 Abs. 1 OWiG, § 409 AO i. V. m. § 387 AO). Eine Geldbuße gegen juristische Personen oder Personenvereinigungen kann unter den Voraussetzungen des § 30 OWiG verhängt werden.

(3) Nach § 56 GwG kann die Verletzung der Identifizierungs-, Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs-, Melde- und Duldungspflichten als Ordnungswidrigkeit geahndet werden.

108

Als Ordnungswidrigkeit zu ahndende Steuerstraftaten

Unter den Voraussetzungen des § 50e Abs. 2 EStG werden Steuerstraftaten bei geringfügiger Beschäftigung in Privathaushalten nicht verfolgt. Gleichwohl bleiben die Bußgeldvorschriften der Abgabenordnung mit der Maßgabe anwendbar, dass eine Ahndung nach § 378 AO auch bei vorsätzlichem Handeln möglich ist.

Abschnitt 3

Zuständigkeit

109

Zuständigkeit bei Ordnungswidrigkeiten

(1) Die Finanzbehörde ist zuständig für die Verfolgung und Ahndung von

1. Steuerordnungswidrigkeiten (vgl. Nummer 105),
2. Ordnungswidrigkeiten, welche einer Steuerordnungswidrigkeit gleichgestellt sind (vgl. Nummer 106),

und

3. Ordnungswidrigkeiten nach dem Steuerberatungsgesetz (vgl. Nummer 107 Abs. 1) und § 130 OWiG, soweit die Zuwiderhandlung oder Bezugstat eine Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit ist (vgl. Nummer 107 Abs. 2).

(2) Sachlich zuständige Verwaltungsbehörde im Sinne des § 36 Abs. 1 Nummer 1 OWiG für Ordnungswidrigkeiten nach dem Geldwäschegesetz ist

1. die für die Aufsicht über die Lohnsteuerhilfvereine zuständige Finanzbehörde (§ 50 Nummer 7a, § 56 Abs. 5 Satz 1 GwG, § 27 StBerG),
2. die örtlich zuständige Steuerberaterkammer für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte (§ 50 Nummer 7 GwG, § 76 Abs. 8 StBerG).

(3) Die Finanzbehörde ist auch zuständig für die selbständige Anordnung der Einziehung gemäß § 29a Abs. 5 OWiG, sofern sie gemäß Absatz 1 für die Verfolgung der Ordnungswidrigkeit des Betroffenen zuständig wäre.

(4) Die sachliche Zuständigkeit für Ordnungswidrigkeiten nach § 39 Abs. 9, § 39e Abs. 4 Satz 7 EStG liegt gemäß § 409 Satz 1, § 387 Abs. 1 AO bei der für den Arbeitgeber zuständigen Finanzbehörde bzw. bei der Finanzbehörde, der diese Zuständigkeit nach § 409 Satz 2 i. V. m. § 387 Abs. 2 AO durch Rechtsverordnung übertragen ist.

(5) Das Bundeszentralamt für Steuern ist zuständige Verwaltungsbehörde für die Verfolgung und Ahndung von Ordnungswidrigkeiten nach

1. § 26a Abs. 2 Nummer 5 und 6 UStG (§ 26a Abs. 4 UStG),
2. § 50e Abs. 1 EStG (§ 50e Abs. 1a EStG) und
3. § 379 Abs. 2 Nummer 1 Buchstaben e und f AO.

110

Zuständigkeit bei Zusammentreffen oder Zusammenhang der Ordnungswidrigkeit mit einer Straftat

(1) Die Finanzbehörde hat die Vorgänge unter Beachtung der Nummern 128 und 129 der Staatsanwaltschaft vorzulegen, sobald sie davon erfährt, dass die Staatsanwaltschaft wegen derselben Tat (vgl. Nummer 17 Abs. 2) bereits im Strafverfahren ermittelt (vgl. § 40 OWiG).

(2) Besteht ein Zusammenhang zwischen einer Ordnungswidrigkeit und einer Straftat, ohne dass eine Tat im Sinne der Nummer 17 Abs. 2 vorliegt (§ 42 Abs. 1 Satz 2 OWiG), so kann die Staatsanwaltschaft die Verfolgung der Ordnungswidrigkeit übernehmen, solange nicht ein Bußgeldbescheid vom Zeichnungsberechtigten unterschrieben und in den Geschäftsgang gegeben wurde (§ 42 Abs. 1 Satz 1 OWiG). Bei der Vorlage der Vorgänge an die Staatsanwaltschaft sind die Nummern 128 und 129 zu beachten.

(3) Ermittelt die Finanzbehörde wegen einer Tat (vgl. Nummer 17 Abs. 2) im Strafverfahren, so ist sie in diesem Verfahren auch für die Verfolgung der Tat unter dem rechtlichen Gesichtspunkt einer Ordnungswidrigkeit im Sinne der Nummern 105 bis 107 zuständig (entsprechend § 40 OWiG); auf § 21 OWiG wird hingewiesen. Bei einer Abgabe nach Nummer 22 oder Vorlage nach Nummer 89 geht die Verfolgungskompetenz der Finanzbehörde auch hinsichtlich der Tat als Ordnungswidrigkeit auf die Staatsanwaltschaft über.

(4) Ergibt sich bei der Verfolgung einer Ordnungswidrigkeit der Verdacht (vgl. Nummer 26), dass dieselbe Tat (vgl. Nummer 17 Abs. 2) gleichzeitig eine Straftat ist, so ermittelt die Finanzbehörde im Strafverfahren weiter, wenn ihr auch für die Straftat die Ermittlungsbefugnis zusteht; anderenfalls legt sie die Vorgänge unter Beachtung der Nummern 128 und 129 der Staatsanwaltschaft vor.

111

Zuständigkeit bei Zusammentreffen oder Zusammenhang mit einer anderen Ordnungswidrigkeit

(1) Sind für die Verfolgung einer Tat (vgl. Nummer 17 Abs. 2) oder bei Zusammenhang (§ 38 OWiG) zwischen mehreren Ordnungswidrigkeiten nach den Nummern 105 bis 107 verschiedene Finanzbehörden zuständig, ist nach § 39 OWiG zu verfahren. Kommt eine Vereinbarung nach § 39 Abs. 2 OWiG nicht zustande, ist vor der Stellung eines Antrags auf gerichtliche Entscheidung (§ 39 Abs. 3 Nummern 2 und 3 OWiG) den vorgesetzten Behörden zu berichten.

(2) Besteht Tateinheit zwischen einer Ordnungswidrigkeit nach Nummern 105 bis 107 und einer anderen Ordnungswidrigkeit oder hängen solche Ordnungswidrigkeiten zusammen, hat sich die Finanzbehörde mit der anderen Behörde alsbald ins Benehmen zu setzen. Wird eine Vereinbarung nach § 39 Abs. 2 OWiG in Erwägung gezogen, ist zu berücksichtigen, dass in der Regel auch steuerliche Ermittlungen geführt werden müssen.

112

Zuständigkeit für die als Ordnungswidrigkeiten zu verfolgenden und zu ahndenden Steuerstraftaten

Die Finanzbehörde ist zuständig für die Verfolgung und Ahndung von Ordnungswidrigkeiten nach Nummer 108.

Abschnitt 4

Abschließende Entscheidung der Finanzbehörde

113

Abschließende Entscheidung

(1) Hält die BuStra aufgrund der Ermittlungen eine Ordnungswidrigkeit nicht für erwiesen oder besteht ein endgültiges Verfahrenshindernis, stellt sie das Verfahren nach § 46 Abs. 1 OWiG i. V. m. § 170 Abs. 2 StPO ein; erscheint die Verfolgung nicht geboten, stellt sie das Verfahren nach § 47 Abs. 1 OWiG ein. Nummer 80 Abs. 1 bis 3 gilt entsprechend. In den Fällen des Satzes 1 entscheidet die BuStra auch über eine evtl. Entschädigungspflicht nach dem StrEG (vgl. im Einzelnen zu den Besonderheiten § 110 OWiG).

(2) Hält die BuStra nach Abschluss der Ermittlungen die Ordnungswidrigkeit für erwiesen und die Ahndung mit einer Geldbuße für geboten, vermerkt sie den Abschluss der Ermittlungen in den Akten (§ 61 OWiG) und erlässt einen Bußgeldbescheid (§§ 65, 66 OWiG).

114

Bemessung der Geldbuße

(1) Grundlage für die Zumessung der Geldbuße gemäß § 17 Abs. 3 OWiG sind die Bedeutung der Ordnungswidrigkeit und der Vorwurf, der den Täter trifft. Auch die aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse des Täters kommen in Betracht. Die Geldbuße soll ferner gemäß § 17 Abs. 4 OWiG den wirtschaftlichen Vorteil des Täters aus der Ordnungswidrigkeit übersteigen. Der wirtschaftliche Vorteil kann nicht nur unmittelbar in Geld, sondern auch in einem sonstigen in Geld zu bemessenden Vorteil bestehen. Bei einer nicht rechtzeitigen Steuerfestsetzung bzw. Zahlung wird der wirtschaftliche Vorteil durch den hierdurch entstehenden Zinsvorteil erlangt. Als Zinssatz soll mindestens von 0,5 v. H. pro vollen Monat ausgegangen werden.

(2) Im Bußgeldbescheid soll im Hinblick auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nummer 8 Satz 4 EStG angegeben werden, welcher Anteil an der verhängten Geldbuße der Abschöpfung des erlangten wirtschaftlichen Vorteils dient.

(3) Eine Offenbarung der wirtschaftlichen Verhältnisse ist gemäß § 30 Abs. 4 Nummer 1 AO in einem Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit nach Nummer 105 zur Zumessung der Geldbuße gemäß § 17 Abs. 3 OWiG zulässig. Eine pauschale Übermittlung von Steuerbescheiden ist unzulässig.

115

Besonderheiten bei Verfahren gegen Angehörige der rechts- und steuerberatenden Berufe

(1) Soll gegen einen Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe wegen einer Steuerordnungswidrigkeit, die er nicht in eigenen Steuerangelegenheiten, sondern in Ausübung seines Berufes bei der Steuerberatung begangen hat, ein Bußgeldbescheid erlassen werden und ist deshalb zuvor der zuständigen Berufskammer Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben (§ 411 AO), so sind dieser die Bußgeldakten (Hauptakten) zur Einsicht vorzulegen. Dies gilt auch für die Teile der Akten, die den Steuerpflichtigen oder einen sonst Beteiligten betreffen, wenn sie für die Beurteilung des Falles von Bedeutung sind. Nummer 89 Abs. 2 gilt entsprechend.

(2) Der Kammer ist von der BuStra eine angemessene Frist für die Abgabe der Stellungnahme einzuräumen. Die BuStra hat die Stellungnahme bei ihrer Entscheidung zu berücksichtigen; sie ist jedoch an sie nicht gebunden. Gibt die Kammer keine Stellungnahme ab, so hindert dies den Erlass des Bußgeldbescheids nicht.

(3) Auf die Anhörung der zuständigen Kammer kann auch dann nicht verzichtet werden, wenn der Betroffene dies beantragt.

116

Bekanntgabe des Bußgeldbescheids

Dem Betroffenen ist eine Ausfertigung des Bußgeldbescheids zuzustellen (§ 412 Abs. 1 AO, § 51 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 OWiG). Die Zustellung erfolgt durch die Post mit Zustellungsurkunde (§ 3 VwZG), sofern nicht im Einzelfall eine andere Zustellungsart (z. B. die Zustellung durch die Behörde gegen Empfangsbekanntnis, § 5 VwZG, elektronische Zustellung, § 5a VwZG) zweckmäßig erscheint.

Abschnitt 5

Rechtsbehelfe

117

Behandlung eines Antrages auf gerichtliche Entscheidung

Hilft die BuStra einem Antrag auf gerichtliche Entscheidung gegen Anordnungen, Verfügungen und sonstige Maßnahmen, die nicht nur der Vorbereitung der Entscheidung, ob ein Bußgeldbescheid erlassen wird, dienen (z. B. die Beschlagnahme, nicht dagegen die Einleitung des Bußgeldverfahrens), nicht ab, hat sie den Antrag spätestens innerhalb von 3 Tagen unmittelbar dem nach § 68 OWiG zuständigen Gericht (Amtsgericht, in dessen Bezirk die BuStra ihren Sitz hat) vorzulegen (§ 62 Abs. 2 Satz 2 OWiG; § 306 Abs. 2 StPO).

118

Einspruch gegen Bußgeldbescheid

(1) Wird gegen den Bußgeldbescheid Einspruch eingelegt und hält ihn die BuStra für zulässig, so hat sie den Bescheid zu überprüfen. Sie kann den Bußgeldbescheid zurücknehmen (§ 69 Abs. 2 Satz 1 OWiG); eine teilweise Rücknahme ist nicht zulässig. Es kann aber nach Rücknahme des Bußgeldbescheids ein neuer, auch verbösernder Bescheid erlassen werden. Die BuStra übersendet die Akten über die Staatsanwaltschaft an das Amtsgericht (§ 69 Abs. 3 Satz 1 OWiG), wenn sie den Bußgeldbescheid nicht zurücknimmt und nicht nach § 69 Abs. 1 Satz 1 OWiG verfährt.

(2) Wird bei einem verspäteten Einspruch wegen der Fristversäumung Wiedereinsetzung beantragt, so entscheidet die BuStra auch über diesen Antrag (§ 52 Abs. 2 Satz 1 OWiG). Wird der Wiedereinsetzungsantrag erst mit dem Antrag auf gerichtliche Entscheidung nach § 62 OWiG gestellt, ist zunächst über den Wiedereinsetzungsantrag zu entscheiden und bei Stattgabe weiter nach § 69 Abs. 2 und Abs. 3 OWiG zu verfahren.

Abschnitt 6

Kosten, Erhebung und Vollstreckung

119

Kosten des Verfahrens

(1) Der Bußgeldbescheid ist mit einer Kostenentscheidung zu versehen (§ 105 Abs. 1 OWiG i. V. m. § 464 Abs. 1 StPO). Hierbei ist ggf. auch eine Entscheidung darüber zu treffen, wer die notwendigen Auslagen zu tragen hat. Dies gilt auch für den selbständigen Bußgeldbescheid gegen eine juristische Person oder Personenvereinigung (§ 88 Abs. 2 Satz 1 OWiG).

(2) Stellt die BuStra das Verfahren ein, hat sie eine Kostenentscheidung nur dann zu treffen, wenn sie zuvor den Bußgeldbescheid nach Einlegung eines Einspruchs zurückgenommen hat. In diesem Fall ist ein selbständiger Kostenbescheid zu erlassen, in dem auch darüber zu entscheiden ist, wem die dem Betroffenen oder einem Nebenbeteiligten erwachsenen notwendigen Auslagen aufzuerlegen sind. Dies gilt auch für die Auferlegung von Kosten bei Kostenpflicht des Anzeigenden nach § 105 Abs. 1 OWiG i. V. m. § 469 StPO.

(3) War dem Bußgeldverfahren wegen derselben Tat ein Strafverfahren vorausgegangen, so sind Auslagen insoweit nicht zu erheben, als sie in dem eingestellten Strafverfahren entstanden und nicht zugleich durch die Verfolgung der Tat als Ordnungswidrigkeit erwachsen sind.

(4) Das Verfahren nicht abschließende Bescheide enthalten keine Entscheidung darüber, wer die Kosten trägt (§ 105 Abs. 1 OWiG, § 464 Abs. 2 StPO).

(5) Die von dem Betroffenen oder einem anderen Beteiligten an die Staatskasse zu zahlenden Kosten sind, sofern die Kostenrechnung nicht auf dem Bußgeldbescheid vorgenommen worden ist, in einer besonderen Kostenrechnung anzusetzen.

(6) Hat nach der Kostenentscheidung ein Beteiligter Kosten oder Auslagen zu erstatten, so hat die BuStra auf Antrag des Erstattungsberechtigten nach Rechtskraft der Kostenentscheidung die Höhe der Kosten und Auslagen festzusetzen (§ 106 OWiG).

(7) Wegen der Rechtsbehelfe gegen einen selbständigen Kostenbescheid, gegen einen Kostenfestsetzungsbescheid oder gegen den Ansatz der Gebühren und Auslagen vgl. § 108 Abs. 1 OWiG.

120

Zuständigkeit für die Erhebung

Die Erhebung von Geldbußen, Ordnungsgeldern und Kosten obliegt der Finanzkasse oder der sonst zuständigen Stelle; sie teilt der BuStra Zahlungen, nachträgliche Zahlungen und Nichtzahlungen bei Fälligkeit mit. Wegen der Verbuchung von Teilbeträgen vgl. § 94 OWiG.

121

Vollstreckung

(1) Vollstreckbar sind

Entscheidungen über die Festsetzung einer Geldbuße oder die Anordnung einer Nebenfolge sowie über die Kosten des Bußgeldverfahrens, soweit diese Entscheidungen rechtskräftig sind;

sonstige Bescheide, z. B. über die Verhängung von Ordnungsgeld gegen Zeugen und Sachverständige, nach Bekanntgabe (§ 50 Abs. 1 Satz 1 OWiG) des Bescheids, sofern nicht die BuStra oder das Amtsgericht nach Antrag auf gerichtliche Entscheidung die Vollziehung ausgesetzt hat (§ 62 Abs. 2 Satz 2 OWiG; § 307 Abs. 2 StPO).

(2) Entscheidungen im Vollstreckungsverfahren obliegen der BuStra (Vollstreckungsbehörde im Sinne des § 92 OWiG). Für die Ausführung der Vollstreckung ist die Vollstreckungsstelle zuständig (Vollstreckungsbehörde im Sinne der §§ 249 ff. AO). Erkennt die Vollstreckungsstelle, dass eine Entscheidung nach § 95 Abs. 2 OWiG zu treffen ist, weil dem Betroffenen nach seinen wirtschaftlichen Verhältnissen die Zahlung in absehbarer Zeit nicht möglich ist, so hat sie eine Entscheidung der BuStra herbeizuführen, ob die Vollstreckung fortgesetzt wird oder unterbleibt.

(3) Wird der BuStra von der Finanzkasse oder der sonst zuständigen Stelle die Nichteinhaltung von Raten (§ 93 Abs. 4 Satz 1 OWiG) mitgeteilt, vermerkt sie in den Akten, wenn nach § 18 Satz 2 OWiG die Vergünstigung der Ratenzahlung entfällt. Entscheidungen, mit denen Zahlungserleichterungen (§ 18 Satz 1 OWiG) bewilligt oder abgelehnt wurden, können nachträglich geändert oder aufgehoben werden, zum Nachteil des Betroffenen jedoch nur auf Grund neuer Tatsachen oder Beweismittel (§ 93 Abs. 2 OWiG).

(4) Zahlt der Betroffene nicht, so soll die BuStra nach Ablauf der in § 95 Abs. 1 OWiG bestimmten Frist bei Gericht die Anordnung der Erzwingungshaft beantragen (§ 96 Abs. 1 OWiG), sofern nicht anzunehmen ist, dass die Geldbuße in angemessener Zeit beigetrieben werden kann. Der Antrag ist nicht zu stellen, wenn die Zahlungsunfähigkeit vom Betroffenen dargelegt oder sonst bekannt wurde (§ 96 Abs. 1 Nummern 2 und 4 OWiG). Soll die angeordnete Erzwingungshaft vollzogen werden, hat die BuStra die Staatsanwaltschaft darum zu ersuchen.

(5) Wird nach Rechtskraft eines Bußgeldbescheides wegen derselben Handlung die öffentliche Klage erhoben, so hat die BuStra die Vollstreckung insoweit auszusetzen (§ 102 Abs. 1 OWiG).

Teil 5

Steuerfahndung

Aufgaben

(1) Die Steufa hat Straftaten im Sinne der Nummern 18 und 19 und Ordnungswidrigkeiten im Sinne der Nummern 105 bis 108 zu erforschen (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 AO) und insoweit auch die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 AO). Die Steufa kann im Rahmen des § 208 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 AO auch dann noch die Besteuerungsgrundlagen ermitteln, wenn steuerstraft- oder bußgeldrechtliche Ermittlungen, z. B. wegen Strafverfolgungsverjährung, unzulässig sind. Zu den Aufgaben der Steufa gehören ferner die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 AO - sog. Vorfeldermittlungen im Sinne der Nummer 12).

(2) In Ausnahmefällen hat die Steufa auf Ersuchen der zuständigen Finanzbehörde Außenprüfungen vorzunehmen sowie Ermittlungen im Besteuerungs- und Vollstreckungsverfahren durchzuführen, auch wenn keine Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit vorliegen (§ 208 Abs. 2 Nummer 1 AO; z. B. bei überörtlichen oder schwierigen Ermittlungen und Auskunftersuchen in besonderen Fällen); auf Nummer 123 Abs. 5 wird hingewiesen. Entsprechende Ersuchen können bei Vorliegen gewichtiger Gründe zurückgewiesen werden (vgl. § 112 Abs. 3 bis 5 AO).

Rechte und Pflichten

(1) Soweit ein Sachverhalt zu ermitteln ist, der sowohl für die Besteuerung, als auch für die strafrechtliche/bußgeldrechtliche Würdigung Bedeutung besitzt, hat die Steufa die Rechte und Pflichten auf Grund der für die Durchführung der Besteuerung und der für das Straf- und Bußgeldverfahren maßgebenden Vorschriften.

(2) Die für das Besteuerungsverfahren maßgebenden Vorschriften ergeben sich aus den Teilen 1 bis 4 der Abgabenordnung (§ 208 Abs. 1 Satz 2 AO). Die Steufa ist jedoch nach § 208 Abs. 1 Satz 3 AO berechtigt,

1. andere Personen als die Beteiligten sofort um Auskunft anzuhalten,
2. Auskunftersuchen ohne Einschränkung mündlich zu stellen,
3. die Vorlage von Urkunden ohne vorherige Befragung des Vorlagepflichtigen zu verlangen,

die Einsicht dieser Urkunden beim Vorlagepflichtigen unabhängig von dessen Einverständnis zu erwirken. Wegen der Bereitstellung eines Arbeitsplatzes usw. vgl. § 200 AO.

(3) Zur Erforschung von Straftaten hat die Steufa

- dieselben Rechte und Pflichten wie die Behörden und Beamten des Polizeidienstes nach den Vorschriften der Strafprozessordnung (§ 404 Satz 1 AO), insbesondere das Recht des ersten Zugriffs (§ 163 Abs. 1 StPO), der vorläufigen Festnahme (§ 127 Abs. 2 StPO), der Vernehmung des Beschuldigten (§ 163a Abs. 4 StPO), der Anhörung von Zeugen (§ 163 Abs. 3 StPO) sowie der Durchführung von Durchsuchungen, Beschlagnahmen und Telekommunikationsüberwachungen,

2. die Befugnisse nach § 399 Abs. 2 Satz 2 AO (§ 404 Satz 2 AO), vor allem zur Anordnung einer Durchsuchung oder Beschlagnahme bei Gefahr im Verzug (§ 98 Abs. 1, § 105 Abs. 1 StPO),

3. die Befugnis zur Durchsicht der Papiere des von der Durchsuchung Betroffenen (§ 404 Satz 2 AO, § 110 Abs. 1 StPO). Bei der Erforschung von Ordnungswidrigkeiten gilt Satz 1 nach Maßgabe der Nummern 100 bis 104.

(4) Zielen die Ermittlungen allein auf die Durchführung der Besteuerung ab, gilt Absatz 2, besitzen sie ausschließlich strafrechtlichen Charakter, gilt Absatz 3 (§ 393 Abs. 1 Satz 1 AO).

(5) Führt die Steufa Ermittlungen im Sinne der Nummer 122 Abs. 2 durch, so gelten ausschließlich die für das betreffende Verfahren maßgebenden Vorschriften des Ersten bis Fünften Teils der AO; § 208 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO gelten nicht. Wird eine Außenprüfung durchgeführt, gelten insbesondere die Vorschriften der §§ 193 bis 207 AO sowie die BpO 2000; namentlich bedarf es vor Beginn der Prüfung einer Prüfungsanordnung (§ 196 AO) und ihrer Bekanntgabe (§ 197 AO).

(6) Ersuchen, Aufträgen und Anordnungen der Staatsanwaltschaft haben die Dienststellen der Steufa und ihre Beamten im Rahmen ihrer Aufgaben nach Nummer 122 Abs. 1 und ihrer Zuständigkeit Folge zu leisten (§ 404 AO; § 161 Abs. 1 Satz 2 StPO; § 152 GVG).

Zuständigkeit

Die Beamten der Steufa sind bei der Vornahme von Amtshandlungen im Rahmen ihrer Zuständigkeit nicht an den Bezirk ihrer Dienststelle gebunden. Bei Amtshandlungen in einem anderen Bezirk ist jedoch die für den Bezirk zuständige Steuerfahndungsstelle oder die sonst zuständige Stelle um Amtshilfe zu ersuchen oder vorher zu unterrichten; Anträge auf gerichtliche Untersuchungen, insbesondere Anträge auf Durchsuchung und Beschlagnahme, hat die ersuchende Stelle zu veranlassen; auf Nummer

43 Abs. 1 und Nummer 60 Abs. 2 wird hingewiesen. Durchsuchungen, Beschlagnahmen und Vernehmungen in einem anderen Bundesland dürfen, außer bei Gefahr im Verzug, nur im Benehmen mit der örtlich zuständigen Steuerfahndungsstelle, dies insbesondere zur Vermeidung von Doppelermittlungen, vorgenommen werden.

125

Zusammenarbeit mit der Außenprüfung

(1) Soll im Rahmen einer Außenprüfung die Steuafa zugezogen werden, so hat dies zu einem möglichst frühen Zeitpunkt zu geschehen. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass strafprozessuale Maßnahmen möglichst von der Steuafa durchzuführen sind. Dies gilt insbesondere für Vernehmungen, Durchsuchungen und Beschlagnahmen.

(2) Wird die Steuafa mit einem Fall befasst, der neben den straf- oder bußgeldrechtlichen Ermittlungen umfangreiche Feststellungen in steuerlicher Hinsicht erfordert, so ist ggf. eine Teilnahme der Betriebsprüfung zu veranlassen. Nehmen Angehörige der Betriebsprüfung an steuerstraf- oder bußgeldrechtlichen Ermittlungen der Steuafa teil, ist insoweit keine Prüfungsanordnung nach § 196 AO zu erlassen.

(3) Bei gemeinsamen Prüfungen mit der Betriebsprüfung fertigt die Steuafa den gesonderten Bericht (vgl. Nummer 127 Abs. 2) über die straf- oder bußgeldrechtlichen Feststellungen; über die steuerlichen Feststellungen in der Regel die Stelle, bei der das Schwergewicht der Prüfung liegt.

(4) Für die Zusammenarbeit mit anderen Prüfungsdiensten gelten die Absätze 1 bis 3 entsprechend.

126

Haftungsinanspruchnahme durch die Finanzämter

Ergeben sich im Rahmen von Ermittlungen der Steuafa Hinweise auf Tatsachen, die eine Inanspruchnahme eines Dritten als Haftungsschuldner möglich erscheinen lassen (vgl. AEAO zu § 191), ist zur Sicherung des Steueraufkommens bei der für den Erlass des Haftungsbescheids zuständigen Stelle eine Haftungsinanspruchnahme anzuregen. Die Mitteilung sollte Angaben zu Möglichkeiten der Haftbarmachung (Hinweis auf einschlägige Haftungstatbestände), zur Person des Haftungsschuldners (z. B. gesetzlicher Vertreter nach § 69 AO; Steuerhinterzieher nach § 71 AO) sowie Angaben zu Steuern und Nebenleistungen enthalten, für die eine Haftung in Betracht kommt.

127

Schlussbericht der Steuafa

(1) Hat die Steuafa die Ermittlungen durchgeführt, so hat sie die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen sowie die Änderungen der Besteuerungsgrundlagen in einem Prüfungsbericht entsprechend § 202 Abs. 1 AO darzustellen. Dieser ist der für die steuerliche Auswertung zuständigen Stelle zu übersenden; § 202 Abs. 2 AO gilt entsprechend. Haben die Feststellungen keine steuerlichen Auswirkungen, so genügt ggf. die Übersendung eines Vermerks; eine Übersendung an die zuständige Stelle kann unterbleiben, wenn diese die Prüfung nicht angeregt hatte.

(2) Der strafrechtlich bedeutsame Sachverhalt ist in einem gesonderten Bericht festzuhalten. Die für den objektiven und subjektiven Tatbestand bedeutsamen Untersuchungsergebnisse sind aufzuführen. Es kann auf den Prüfungsbericht Bezug genommen werden. Hierbei ist zu beachten, dass der Strafrichter die Höhe der Steuerverkürzung nach dem Grundsatz "im Zweifel für den Angeklagten" prüfen muss und Ergebnisse einer Schätzung wegen Verletzung der steuerlichen Mitwirkungspflichten (§ 162 AO) aber nicht ohne weiteres vom Besteuerungsverfahren in das Strafverfahren übernommen werden können. Der gesonderte Bericht ist der BuStra unter Beifügung des Prüfungsberichts zu übersenden. War bereits ein Strafverfahren eingeleitet worden, hat sich der Verdacht jedoch nicht bestätigt, so ist dies der BuStra bei der Übersendung des Prüfungsberichts oder Vermerks mitzuteilen.

Teil 6

Ergänzende Regelungen

Abschnitt 1

Steuergeheimnis

128

Schutz des Anzeigenerstatters

Auf die Tz. 1.4, 9, 12 und 10, 13 des AEAO zu § 30 wird verwiesen.

129

Offenbarung gegenüber Dritten¹⁾

(1) Wegen der Mitteilungspflichten zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und des Leistungsmissbrauchs sowie zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung wird auf die §§ 31a und 31b AO sowie die entsprechenden Regelungen in dem AEAO verwiesen.

(2) Die Offenbarung der aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen ist nach § 31a Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO für die Zumessung der Bußgeldhöhe gemäß § 17 OWiG zulässig, soweit sie für die Durchführung eines Bußgeldverfahrens mit dem Ziel der Bekämpfung von illegaler Beschäftigung oder Schwarzarbeit erforderlich ist. Eine pauschale Übermittlung von Steuerbescheiden und/oder Auszügen aus den Steuerakten ist vom Gesetz nicht gedeckt.

(3) Wegen der Mitteilungspflicht bei Vorteilszuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nummer 10 EStG wird auf das BMF-Schreiben vom 10. Oktober 2002, BStBl I 2002, 1031, das Handbuch "Bekämpfung der Korruption - Handbuch für die Außenprüfungsdienste", BMF-Schreiben vom 26. November 2014 - IV A 4 - S 1541/07/10005-01 und das BFH-Urteil vom 14. Juli 2008, BStBl II 2008, 850 verwiesen.

129a

Datenschutz

(1) Für die Verarbeitung personenbezogener Daten zum Zwecke der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung, Verfolgung oder Ahndung von Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten gelten die Vorschriften des Ersten und Dritten Teils des Bundesdatenschutzgesetzes, soweit nicht speziellere Vorschriften beispielsweise in der Abgabenordnung, der Strafprozessordnung oder dem Einführungsgesetz zum Gerichtsverfassungsgesetz anzuwenden sind.

(2) Die datenschutzrechtlichen Informationspflichten des Verantwortlichen gegenüber betroffenen Personen gelten grundsätzlich als erfüllt, wenn Schreiben und Vordrucke der Bußgeld- und Strafsachenstellen und der Steuerfahndungsstellen einen ausdrücklichen Hinweis auf das Informationsschreiben "Allgemeine Informationen zur Umsetzung der datenschutzrechtlichen Vorgaben des Bundesdatenschutzgesetzes und anderer Gesetze mit datenschutzrechtlichem Bezug in den Bußgeld- und Strafsachenstellen sowie Steuerfahndungsstellen der Steuerverwaltung" enthalten, sofern dieses auf den Internetseiten der Finanzverwaltungen der Länder veröffentlicht wurde.

(3) Der Beschuldigte hat, soweit personenbezogene Daten betroffen sind, die zum Zwecke der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung, Verfolgung oder Ahndung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten verarbeitet werden, ein Recht auf Auskunft (§ 57 BDSG), ein Recht auf Berichtigung und ein Recht auf Löschung sowie Einschränkung der Verarbeitung (§ 58 BDSG). Das Recht zur Beschwerde bei der zuständigen Datenschutzaufsichtsbehörde bleibt unberührt.

Abschnitt 2

Unterrichtungspflicht gegenüber BuStra oder Steufa

130

Allgemeines

(1) Ergibt sich der Verdacht (vgl. Nummer 26) einer Straftat im Sinne der Nummern 18 und 19, ist die BuStra und - sofern noch weitere Ermittlungen erforderlich sind - die Steufa unverzüglich zu unterrichten. Bei einer nur vagen Vermutung schuldhaften Verhaltens ist nur in Ausnahmefällen eine Unterrichtung geboten.

(2) Abs. 1 gilt bei Verdacht einer Ordnungswidrigkeit im Sinne der Nummern 105 und 106 entsprechend, sofern nicht von der Durchführung eines Bußgeldverfahrens nach § 47 Abs. 1 OWiG abgesehen werden kann (vgl. Nummer 104). Danach kann trotz Verdachts einer Ordnungswidrigkeit bei einem steuerlichen Mehrergebnis von insgesamt unter 5 000 € in der Regel eine Unterrichtung unterbleiben, wenn nicht besondere Umstände hinsichtlich des vorwerfbaren Verhaltens für die Durchführung eines Bußgeldverfahrens sprechen.

(3) Eine Unterrichtung der BuStra ist regelmäßig auch dann angezeigt, wenn sich die Möglichkeit ergibt, dass ein Straf- oder Bußgeldverfahren im Sinne der Absätze 1 und 2 durchgeführt werden muss. Diese Möglichkeit besteht dann, wenn für eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit Anhaltspunkte sprechen, die zwar noch nicht zureichend sind, um einen Verdacht zu begründen, die jedoch eine Untersuchung des Falles durch die BuStra geboten erscheinen lassen.

(4) In Zweifelsfällen empfiehlt sich eine ggf. formlose Kontaktaufnahme zur BuStra oder Steufa.

131

Außenprüfung

(1) Nummer 130 gilt auch für die Außenprüfung (vgl. § 10 Abs. 1 BpO 2000 sowie gleich lautende Ländererlasse zu Anwendungsfragen vom 31. August 2009, BStBl I 2009, 829). Werden im Zuge einer laufenden Außenprüfung Nacherklärungen abgegeben, sind diese grundsätzlich der BuStra zur Prüfung zuzuleiten. Auf Nummer 132 Abs. 1 wird hingewiesen.

(2) Erscheint es erstmals aufgrund von Erkenntnissen aus der Schlussbesprechung möglich, dass ein Strafverfahren wegen einer Straftat im Sinne der Nummern 18 und 19 oder ein Bußgeldverfahren wegen einer Ordnungswidrigkeit im Sinne der Nummern 105 und 106 durchgeführt werden muss (vgl. Nummer 130 Abs. 3), ist gemäß § 201 Abs. 2 AO ein entsprechender Hinweis zu erteilen. Ein Hinweis ist nicht zu erteilen, wenn eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit deshalb nicht in Betracht kommt, weil kein schuldhaftes oder vorwerfbares Verhalten vorliegt oder offensichtlich ist, dass objektive oder subjektive Tatbestandsmerkmale mit der im Straf- oder Bußgeldverfahren erforderlichen Gewissheit nicht nachzuweisen sind. Falls sich im Rahmen der Schlussbesprechung ein Anfangsverdacht ergibt, ist das Strafverfahren einzuleiten und der Steuerpflichtige zu belehren.

(3) Der Prüfungsbericht ist der BuStra zuzuleiten,

1. wenn im Zusammenhang mit der Außenprüfung ein Straf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet worden ist,

2. wenn der Steuerpflichtige in der Schlussbesprechung gemäß § 201 Abs. 2 AO darauf hingewiesen worden ist, dass die straf- oder bußgeldrechtliche Würdigung einem besonderen Verfahren vorbehalten bleibt,

3. Bußgeldverfahren durchgeführt werden muss, insbesondere wenn sich erst nach der Schlussbesprechung entsprechende Anhaltspunkte ergeben.

132

Selbstanzeigen

(1) Selbstanzeigen (§ 371, § 378 Abs. 3 AO), die als solche bezeichnet oder erkennbar sind, sind der BuStra zuzuleiten. Das Gleiche gilt für andere Erklärungen, wenn Anhaltspunkte vorliegen, dass zuvor durch unrichtige, unvollständige oder unterlassene Angaben gegenüber der Finanzbehörde vorsätzlich oder leichtfertig Steuern verkürzt wurden. Keine Vorlagepflicht besteht für Erklärungen, die zweifelsfrei auf nachträglichen Erkenntnissen des Steuerpflichtigen beruhen (vgl. § 153 AO).

(2) Bei der Umsatz- und Lohnsteuer sind berichtigte oder verspätet abgegebene Steuer(vor)anmeldungen nur in begründeten Einzelfällen (Nichtzahlung der Steuer, Sperrgründe im Sinne des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nummer 1, 2 oder 4 AO) an die BuStra weiterzuleiten. Dies gilt nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen (§ 371 Abs. 2a Satz 3 AO). Berichtigte oder verspätet abgegebene Steuer(vor)anmeldungen nach Satz 1 führen nicht zum Sperrgrund der Tatentdeckung bei einer Umsatzsteuerjahreserklärung (§ 371 Abs. 2a Satz 2 AO). Ein Zuschlag nach § 398a AO entsteht in diesen Fällen nicht (§ 371 Abs. 2a Satz 1 AO). Die fristgerechte Nachzahlung von Zinsen ist in diesen Fällen keine Wirksamkeitsvoraussetzung (§ 371 Abs. 3 Satz 2 AO).

(3) Umstände, welche der Straf- oder Bußgeldfreiheit entgegenstehen könnten (§ 371 Abs. 2, § 378 Abs. 3 Satz 1 AO) und in Fällen des § 371 Abs. 3 und des § 378 Abs. 3 Satz 2 AO nachzuentrichtende oder zurückzuzahlende Beträge, sind jeweils mitzuteilen. Da die Entscheidung über die Wirksamkeit der Selbstanzeige auch von der Zahlung der Hinterziehungszinsen nach § 235 AO abhängt, sind diese bevorzugt festzusetzen.

(4) Zur Behandlung der Selbstanzeige vgl. Nummer 11.

133

Unaufschiebbare Anordnungen

In den Fällen der Nummern 130 bis 132 bleiben die Rechte und Pflichten der beteiligten Amtsträger unberührt, alle unaufschiebbaren Anordnungen zu treffen und Maßnahmen zu ergreifen, um die Verdunklung der Sache zu verhindern (§ 385, § 399 Abs. 2 AO, § 163 Abs. 1 StPO, § 410 Abs. 1 Nummer 7 AO, § 46 Abs. 1, 2 OWiG), insbesondere Beschlagnahmen und Durchsuchungen bei Gefahr im Verzug anzuordnen und durchzuführen.

Abschnitt 3

Mitteilungen im Straf- und Bußgeldverfahren

134

Mitteilungen an Behörden und Stellen der Finanzverwaltung

(1) Die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens sowie der Abschluss des Verfahrens und das Ergebnis sind der für die Durchführung der Besteuerung zuständigen Finanzbehörde oder Stelle von der BuStra mitzuteilen.

(2) Soweit sonstige Behörden oder Stellen der Finanzverwaltung ein Straf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet oder die Einleitung durch die BuStra oder Steuerverfahren veranlasst haben, gilt für die Unterrichtung dieser Behörden und Stellen durch die BuStra Absatz 1 sinngemäß.

(3) Zu den Mitteilungspflichten im Insolvenzverfahren vgl. Nummer 70 Abs. 2.

(4) Auskünfte aus dem Bundeszentralregister (§ 41 Abs. 1 Nummer 4 BZRG) dürfen nur für die Zwecke verwendet werden, für die sie erteilt worden sind (§ 41 Abs. 3 Satz 2 BZRG); es ist daher darauf zu achten, dass diese Mitteilungen bei den Straftaten verbleiben.

135

Unterrichtung der vorgesetzten Behörde

Über Angelegenheiten von allgemeiner oder grundsätzlicher Bedeutung sowie dann, wenn Ermittlungen in Fällen von besonderer Bedeutung (vgl. z. B. die Nummern 151, 152) durchgeführt werden sollen oder durchgeführt wurden, ist zu berichten. Dies gilt auch, wenn die Finanzbehörde das Verfahren nicht selbständig durchführt.

136

Mitteilungen an andere Behörden und Stellen²⁾

(1) Mitzuteilen sind

- der Gewerbebehörde im Benehmen mit der für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörde rechtskräftige Verurteilungen wegen einer Straftat im Sinne der Nummern 18 und 19 und rechtskräftige Bußgeldentscheidungen wegen einer Ordnungswidrigkeit
1. im Sinne der Nummern 105 bis 107, wenn sie so schwerwiegend sind, dass sich aus ihnen allein eine gewerberechtliche Unzuverlässigkeit ergibt (vgl. § 35 GewO);

- dem Gewerbezentralregister (vgl. Nummer 143) gemäß § 153a Abs. 1 GewO rechtskräftige Bußgeldentscheidungen, insbesondere auch solche wegen einer Steuerordnungswidrigkeit, die bei oder in Zusammenhang mit der Ausübung eines Gewerbes oder dem Betrieb einer sonstigen wirtschaftlichen Unternehmung oder bei der Tätigkeit in einem Gewerbe oder einer sonstigen wirtschaftlichen Unternehmung von einem Vertreter oder Beauftragten im Sinne des § 9 des OWiG oder von einer Person, die in einer Rechtsvorschrift ausdrücklich als Verantwortlicher bezeichnet ist, begangen worden ist, wenn die Geldbuße mehr als 200 € beträgt (vgl. § 149 Abs. 2 Nummer 3 GewO);
- 2.

- der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens gegen Inhaber oder Geschäftsleiter von Instituten sowie gegen Inhaber bedeutender Beteiligungen von Instituten sowie deren gesetzliche oder satzungsmäßige Vertreter oder persönlich haftende Gesellschafter (§ 8 Abs. 2 KredWG). Das Gleiche gilt, wenn die Einleitung aufgrund einer wirksamen Selbstanzeige nach § 371 AO unterbleibt. Sätze 1 und 2 gelten auch, wenn sich das Verfahren gegen Personen richtet, die das Vergehen als Bedienstete eines Instituts oder eines Inhabers einer bedeutenden Beteiligung an einem Institut begangen haben. Die Mitteilung soll erfolgen, sobald die Einleitung des Verfahrens dem Beschuldigten eröffnet worden ist (§ 397 Abs. 3 AO). Der Ausgang des Steuerstrafverfahrens braucht nicht mitgeteilt zu werden, wenn eine Mitteilung hierüber von den Justizbehörden vorgenommen wird (bei Inhabern und Geschäftsstellenleitern von Kreditinstituten vgl. Nummer 25 Abs. 1 MiStra);
- 3.

- der Ausländerbehörde, wenn ein Ausländer gegen eine Vorschrift des Steuerrechts verstoßen hat und wegen dieses Verstoßes ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet oder eine Geldbuße von mindestens 500 € verhängt worden ist (§ 88 Abs. 3 AufenthG). Der Verstoß gegen eine Vorschrift des Steuerrechts muss aus Sicht des zuständigen Finanzbeamten feststehen und deswegen ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet oder eine Geldbuße von mindestens 500 € rechtskräftig verhängt worden sein. Nicht erforderlich ist, dass der Verstoß durch ein Gericht festgestellt worden ist;
- 4.

- dem Zentralen Staatsanwaltschaftlichen Verfahrensregister die nach § 492 StPO, §§ 2 bis 4 ZStVBetrV zu speichernden Daten
5. (z. B. Einleitung und Erledigung von Steuerstrafverfahren);

- dem Bundeskartellamt zum Eintrag in das Wettbewerbsregister rechtskräftige Verurteilungen wegen einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO sowie rechtskräftige Bußgeldentscheidungen die nach § 30 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten, auch in Verbindung mit § 130 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten wegen einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO ergangen sind (§ 2 Abs. 1 Nummer 1 und Nummer 3 WRegG). Die Mitteilungspflicht ist bis zum Abschluss des technischen Aufbaus des Wettbewerbsregisters ausgesetzt (vgl. BMF-Schreiben vom 7. Mai 2019 - IV A 4 - S 0700/07/10048).
- 6.

(2) Die Mitteilungen nach Abs. 1 hat die BuStra bzw. eine nach landesrechtlichen Regelungen hierzu bestimmte andere Stelle vorzunehmen.

137

Mitteilung in sonstigen Fällen³⁾

- (1) Bei Vorliegen eines zwingenden öffentlichen Interesses kann eine Mitteilung auch dann in Betracht kommen, wenn sie nicht ausdrücklich vorgeschrieben ist. Bezüglich Mitteilungen bei dienstlichen und außerdienstlichen Verfehlungen eines Beamten oder Richters wird auf das BMF-Schreiben vom 12. Januar 2018, BStBl I 2018, 201 verwiesen (zu sonstigen Angehörigen der Finanzverwaltung vgl. Tz. 5 und 11.8 AEAO zu § 30 AO).
- (2) Die auf Grund besonderer Vorschriften und Weisungen bestehenden sonstigen Unterrichtungspflichten (vgl. z. B. §§ 5 Abs. 3, 10, 27 Abs. 3 StBerG; Nummer 135) bleiben unberührt (vgl. gleich lautende Ländererlasse vom 22. Juli 2014, BStBl I 2014, 1195).
- (3) Für Mitteilungen im Strafverfahren gilt die MiStra entsprechend.
- (4) Für Mitteilungen im Ordnungswidrigkeitenverfahren gelten die §§ 49a bis 49d OWiG.

Abschnitt 4

Zusammenarbeit mit anderen Behörden

138

Bundeszentralamt für Steuern

Wegen der zentralen Sammlung und Auswertung von Unterlagen über steuerliche Auslandsbeziehungen beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) - Informationszentrale Ausland (IZA) - wird auf das BMF-Schreiben vom 9. September 2019 - IV B 6 - S 1509/07/10001 :012 - (BStBl I 2019, 907) hingewiesen. Das Bundeszentralamt für Steuern nimmt Mitteilungen gemäß § 116 Abs. 1 AO von Gerichten und Behörden von Bund, Ländern und kommunalen Trägern der öffentlichen Verwaltung entgegen und leitet sie

an die für das Steuerstrafverfahren zuständigen Finanzbehörden weiter. Eine Mitteilung an die für das Steuerstrafverfahren zuständigen Finanzbehörden ist ebenfalls zulässig. Diese übersenden die Mitteilung an das BZSt, soweit dieses nicht bereits erkennbar unmittelbar in Kenntnis gesetzt worden ist.

139

Zollverwaltung

(1) Auf das Merkblatt über die Zusammenarbeit zwischen Steuer und Zoll (Anlage zum BMF-Schreiben vom 5. Juli 2016 - III C 3/S 7420/08/10038 - IV A 4/S 1515/07/10001, auf die Regelung über die Grundsätze der Zusammenarbeit zwischen der Finanzkontrolle Schwarzarbeit der Zollverwaltung (FKS) und den Landesfinanzbehörden gemäß § 2 Abs. 2 Satz 3 SchwarzArbG und auf das Typologiepapier (Anlagen zum BMF-Schreiben vom 8. November 2016 - III A 3 - SV 3040/12/10007 :002) in ihrer jeweils gültigen Fassung wird hingewiesen. Zu den Aufgaben der Hauptzollämter vgl. § 12 Abs. 2 FVG.

(2) Die Finanzbehörde kann das Zollkriminalamt Köln (ZKA) zur Sicherung und Auswertung von Beweismitteln für kriminaltechnische Untersuchungen in Anspruch nehmen (vgl. § 3 Abs. 11 ZFdG). Dies gilt z. B., wenn die Echtheit von Urkunden oder Stempelabdrücken geprüft, das Alter von Schriftstücken bestimmt, übermalte, radierte oder Reliefschriften lesbar gemacht oder ein Handschriften- oder Maschinenvergleich angestellt werden soll. Wird das ZKA gebeten, einen Schriftvergleich vorzunehmen, ist dem Ersuchen möglichst umfangreiches Vergleichsmaterial beizufügen. Es sollen dabei nur im Original vorhandene Schriftstücke vorgelegt werden, weil Durchschriften oder Reproduktionen jeder Art für eindeutige Untersuchungsergebnisse nicht geeignet sind. In Einzelfällen kann es zweckmäßig sein, dass sich die Finanzbehörde möglichst frühzeitig mit dem jeweils zuständigen Sachverständigen des ZKA in Verbindung setzt, damit dieser Hinweise für die Beschaffung von Schriftproben für die Untersuchung geben kann. Auf die Richtlinien für die Beschaffung von Handschriftenproben, die Richtlinien für die Beschaffung von Beweismaterial zur kriminaltechnischen Untersuchung von Schreibmaschinenschriften und die Prüfliste zur Erkennung von Fälschungsmerkmalen auf Urkunden im grenzüberschreitenden Verkehr wird hingewiesen.

140

Nationale Staatsanwaltschaft

(1) Zur Förderung der Zusammenarbeit mit den Staatsanwaltschaften empfehlen sich regelmäßige Kontaktgespräche. Diese Kontaktgespräche sollen auch der Unterrichtung der Staatsanwaltschaft über an sie abzugebende oder von ihr zu übernehmende Strafsachen dienen (vgl. Nummer 22), außerdem der Erörterung allgemeiner Fragen der Strafzumessung bei Strafbefehlsanträgen (vgl. Nummer 267 Abs. 2 RiStBV).

(2) Soweit Kenntnisse über nichtsteuerliche Straftaten der Staatsanwaltschaft mitgeteilt werden dürfen (z. B. Nummer 21 Abs. 2), veranlasst die BuStra die Mitteilung. Die Steufa kann ihre Kenntnisse selbst mitteilen. In Fällen des § 194 Abs. 3 StGB (z. B. Beamtenbeleidigung) stellt der Dienstvorgesetzte direkt bei der Staatsanwaltschaft den Strafantrag.

(3) Wenn in den Fällen der Nummer 22 Abs. 1 Nummer 4 die Steuerstrafsache nicht an die Staatsanwaltschaft abgegeben wird, ist diese im Benehmen mit der Staatsanwaltschaft zu bearbeiten.

(4) Im Rahmen ihrer Befugnisse und Möglichkeiten sollen die Finanzbehörden auf Grund ihrer besonderen fachlichen Kenntnisse die Staatsanwaltschaft auch in anderen Fällen der Verfolgung nichtsteuerlicher Strafsachen unterstützen, z. B. durch allgemeine Auskünfte.

140a

Europäische Staatsanwaltschaft

(1) Die Europäische Staatsanwaltschaft (EUSTa) ist nach der Verordnung (EU) 2017/1939 (EUSTa-VO) zuständig bei bestimmten Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Europäischen Union. Die Zuständigkeit der EUSTa ergibt sich aus Artikel 22 Abs. 1 bis 3 EUSTa-VO und umfasst im Wesentlichen Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union, die in der Richtlinie (EU) 2017/1371 (PIF-RL) in ihrer Umsetzung in nationales Recht festgelegt sind. Für Straftaten, die gemäß Artikel 22 Abs. 1 Satz 2 EUSTa-VO in Artikel 3 Abs. 2 Buchstabe d der PIF-RL in ihrer Umsetzung in nationales Recht festgelegt sind, ist die EUSTa nur zuständig, wenn die vorsätzlichen Handlungen oder Unterlassungen nach dieser Bestimmung mit dem Hoheitsgebiet von zwei oder mehr Mitgliedstaaten verbunden sind und der zu erwartende Gesamtschaden mindestens 10 Mio. € umfasst.

(2) Gemäß Artikel 24 Abs. 1 EUSTa-VO haben die nach nationalem Recht zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten der EUSTa unverzüglich jede Straftat zu melden, für die die EUSTa ihre Zuständigkeit gemäß Artikel 22, 25 Abs. 2 und 3 EUSTa-VO ausüben konnte. Leitet eine Strafverfolgungsbehörde wegen einer solchen Straftat ein Ermittlungsverfahren ein oder bestehen Anhaltspunkte, dass nach Einleitung des Ermittlungsverfahrens eine Zuständigkeit der EUSTa gegeben sein könnte, unterrichtet sie die EUSTa gemäß Artikel 24 Abs. 2 EUSTa-VO unverzüglich. Für bereits anhängige Ermittlungsverfahren gilt dies, soweit die Straftaten nach dem 20. November 2017 begangen wurden.

(3) Der Bericht an die EUSTa hat mindestens eine Beschreibung des Sachverhalts einschließlich einer Bewertung des entstandenen oder voraussichtlichen Schadens, die mögliche rechtliche Würdigung und alle vorliegenden Informationen über mögliche Opfer, Verdächtige und andere Beteiligte zu enthalten (vgl. Artikel 24 Abs. 4 EUSTa-VO). Die EUSTa stellt hierzu ein Formular (EPPO Crime Report - ECR) zur Verfügung, welches über die Geschäftsstellen der Zentren der Delegierten Europäischen Staatsanwälte in Deutschland angefordert werden kann.

(4) Grundsätzlich kann jede nationale Behörde unmittelbar mit der EUSTa Kontakt aufnehmen. Dabei steht es grundsätzlich im Ermessen der nationalen Behörde, ob sie sich an die Zentrale der EUSTa in Luxemburg oder unmittelbar die jeweiligen nationalen Delegierten Europäischen Staatsanwältinnen und Staatsanwälte (DEStAs) wendet; allerdings sollte zur Vereinfachung und Beschleunigung eine Meldung bzw. Unterrichtung an die zuständigen deutschen DEStAs in den Zentren Berlin, Frankfurt, Hamburg, Köln oder München gerichtet werden. Bei Bestehen einer Meldepflicht nach Artikel 24 Abs. 1 EUSTa-VO sollte frühzeitig mit dem zuständigen deutschen Zentrum der Delegierten Europäischen Staatsanwälte das weitere Vorgehen abgestimmt werden.

(5) Sobald die EUSTa ein Ermittlungsverfahren eingeleitet oder ein bereits eingeleitetes Verfahren übernommen hat, findet die Kommunikation direkt und ausschließlich mit den zuständigen deutschen DEStAs statt.

(6) Zur Förderung der Zusammenarbeit mit der EUSTa empfehlen sich regelmäßige Kontaktgespräche mit den DEStAs des jeweils zuständigen Zentrums.

(7) Länderspezifische Regelungen sind zu beachten.

141

Landeskriminalamt

Für kriminaltechnische Begutachtungen (vgl. Nummer 139 Abs. 2) können auch die Landeskriminalämter um Hilfe ersucht werden.

142

Polizei und andere Behörden

(1) Bei Zusammentreffen einer Steuerstraftat mit anderen Delikten, z. B. Untreue, Betrug oder Urkundenfälschung, kann ein gemeinsames Vorgehen der SteuFA mit der Kriminalpolizei angebracht sein. Dies gilt namentlich für Durchsuchungen, Vernehmungen und Telekommunikationsüberwachungen. Kommt es bei Ermittlungsmaßnahmen auf die Kenntnis der örtlichen Verhältnisse an, so kann sich die SteuFA im Wege der Amtshilfe an die zuständigen Polizeidienststellen wenden. Wegen der Heranziehung der Polizei zur Hilfeleistung bei Widerstand im Rahmen einer Durchsuchung wird auf Nummer 63 Abs. 5 verwiesen.

(2) Führt die Kriminalpolizei im Verfahren der Staatsanwaltschaften Ermittlungen durch, für die auch die Finanzbehörden zuständig sind, so kann die SteuFA an den Ermittlungen teilnehmen (§ 403 Abs. 1 Satz 1 AO).

(3) Bei der Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und Schwarzarbeit sowie der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung haben die BuStRA und die SteuFA mit den für die Verfolgung und Ahndung zuständigen Behörden zusammenzuarbeiten.

143

Gewerbezentralregister

Anfragen über gewerbebezogene Verurteilungen sollen an das Gewerbezentralregister (53094 Bonn) gerichtet werden.

Abschnitt 5

Auskunfts- und Vorlageersuchen

144

Allgemeines

(1) Die Auskunfts- und Vorlagepflicht Dritter nach den §§ 93, 97, 100 AO und nach § 208 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO sowie die Möglichkeit der Durchsetzung dieser Pflicht mit Zwangsmitteln nach § 328 AO bestehen unabhängig von der Befugnis zur Einholung von Auskünften aufgrund von Vorschriften des Strafverfahrensrechts (vgl. z. B. Nummer 16).

(2) Im Besteuerungsverfahren sind zur Durchsetzung der Auskunfts- und Vorlagepflicht Zwangsmittel gegenüber Behörden des Bundes oder eines Landes nicht zulässig (§ 255 Abs. 1 Satz 1 AO).

(3) Werden im Besteuerungsverfahren Auskünfte bei Angehörigen eines Beteiligten eingeholt, sind diese über ihr Auskunftsverweigerungsrecht zu belehren (§ 101 AO). Das Gleiche gilt für Personen, die nicht Beteiligte und nicht für einen Beteiligten auskunfts-pflichtig sind, hinsichtlich solcher Fragen, deren Beantwortung sie selbst oder einen ihrer Angehörigen der Gefahr der Verfolgung wegen einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit aussetzen würde (§ 103 AO).

(4) Im Straf- oder Bußgeldverfahren kann an Stelle eines Auskunftersuchens eine Zeugenvernehmung (vgl. Nummer 47), die Forderung auf Vorlage und Auslieferung von Beweisgegenständen oder eine Durchsuchung und Beschlagnahme (vgl. Nummern 56 ff.) geboten sein.

145

Auskunfts- und Vorlageersuchen an Kreditinstitute im Besteuerungsverfahren

(1) Kreditinstitute sind verpflichtet, im Besteuerungsverfahren gestellte Auskunftersuchen zu beantworten (§§ 93; 93b AO).

(2) Die Verpflichtung zur Auskunft gilt auch für Behörden und sonstige öffentliche Stellen, die Bankgeschäfte betreiben, einschließlich der Deutschen Bundesbank, der Landeszentralbanken, sowie der Organe und Bediensteten dieser Stellen (§§ 93, 105 Abs. 1 AO). Ihre Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht nicht gegenüber Finanzbehörden. Nummer 144 Abs. 2 ist zu beachten.

(3) Die vorstehende Regelung gilt entsprechend für Ersuchen auf Vorlage von Urkunden und Wertsachen (§§ 97, 100 AO).

Auskunfts- und Vorlageersuchen an Kreditinstitute im Straf- und Bußgeldverfahren

- (1) Wegen der Befugnis zur Einholung von Auskünften im Strafverfahren wird auf die Nummern 17 und 123, wegen dieser Befugnis im Bußgeldverfahren wird auf die Nummern 103 und 144 verwiesen.
- (2) Vor Stellung eines Antrags auf gerichtliche Anordnung einer Durchsuchung oder Beschlagnahme (vgl. Nummer 60) ist zu prüfen, ob sich mit weniger einschneidenden Maßnahmen derselbe Erfolg erreichen lässt (vgl. Nummer 3). In geeigneten Fällen ist ein Durchsuchungs- oder Beschlagnahmebeschluss mit der Maßgabe zu beantragen, dass dem Kreditinstitut nachgelassen wird, die Durchsuchung oder Beschlagnahme durch eine Auskunft, durch Gewährung von Einsicht in Belege oder durch Anfertigung und Herausgabe von Fotokopien abzuwenden. Zur Aufklärung des Sachverhalts kann auch eine Vernehmung von Inhabern, Geschäftsleitern oder Bediensteten der Kreditinstitute als Zeugen in Betracht kommen.
- (3) Ein Herausgabeverlangen im Sinne § 95 Abs. 1 StPO kann auch auf Datenträger oder Computerausdrucke gerichtet werden, die erst aus einem Gesamtdatenbestand herauszuziehen sind (vgl. BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 18. Februar 2003 - 2 BvR 372/01; BGH-Beschluss vom 20. März 2003 - 1 BGs 107/03). Neben der BuStra ist auch die SteuFa aus eigenem Recht befugt, Herausgabeverlangen im Sinne von § 95 StPO zu stellen (vgl. LG Bonn, Beschluss vom 7. Oktober 2020 - 27 Qs 12/20). Im Rahmen eines Auskunfts- und Herausgabeersuchens sind Vorgaben der vorgenannten Stellen, in welcher Form ein Kreditinstitut die angeforderten Unterlagen zur Verfügung zu stellen hat, als Annex zur Anordnungskompetenz am Maßstab von Zweckmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit zu messen. Der Übermittlungsweg auf Datenträgern in elektronisch auswertbarer Form ist zweckmäßig und verhältnismäßig, da er regelmäßig eine sichere, vollständige und rasche Umsetzung des Auskunftersuchens gewährleistet. Der pauschale Verweis des Kreditinstituts auf nicht entschädigte Mehrkosten rechtfertigt kein überwiegendes Interesse an einer anderen Übermittlungsart in Papierform. Verpflichteter des Herausgabeverlangens nach § 95 Abs. 1 StPO ist das Kreditinstitut als juristische Person, gesetzlich vertreten durch seine Organe (LG Limburg, Beschluss vom 18. Februar 2019 - 1 Qs 5/19).

147

Erstattung von Kosten

- (1) Eine Entschädigung der Kreditinstitute im Straf- oder Bußgeldverfahren richtet sich nach dem Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz (JVEG).
- (2) Für das Besteuerungsverfahren gilt § 107 AO (vgl. AEAO zu § 107).

148

Auskunftersuchen wegen Chiffreanzeigen

Zur Feststellung der Auftraggeber von Chiffreanzeigen sind Auskunftersuchen an die Presse in Besteuerungsverfahren sowie in Straf- und Bußgeldverfahren zulässig, wenn ein hinreichender Anlass für die Ermittlungen besteht und das Auskunftersuchen zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig sowie die Inanspruchnahme der Presse erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 - II R 17/14). Das Auskunftersuchen ist zu begründen. Das Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter der Presse nach § 102 Abs. 1 Nummer 4 AO und § 53 Abs. 1 Nummer 5 StPO erstreckt sich nur auf den redaktionellen Teil von Druckwerken, nicht auf Anzeigen.

Abschnitt 6

Verwertungsverbote

149

Fälle, die zu einem Verwertungsverbot führen

- (1) Aussagen, die mittels verbotener Vernehmungsmethoden (§ 136a Abs. 1 und 2 StPO, z. B. Täuschung) zustande gekommen sind, dürfen nicht verwertet werden (§ 136a Abs. 3, § 69 Abs. 3, § 72 StPO). Liegt ein Verstoß gegen § 136a StPO vor, so ist die Vernehmung - soweit erforderlich - neu durchzuführen. Vor der erneuten Vernehmung ist darüber zu belehren, dass die erste Vernehmung unverwertbar ist (sog. qualifizierte Belehrung, vgl. BGH-Urteil vom 3. Juli 2007 - 1 StR 3/07).
- (2) Sind Angehörige des Beschuldigten vor ihrer Vernehmung als Zeugen (§ 52 Abs. 3 StPO) oder Sachverständige (§ 72 StPO) nicht über ihr Zeugnisverweigerungsrecht belehrt worden, so kann die Aussage nicht verwertet werden. Das Gleiche gilt, wenn der Angehörige nach der Belehrung von seinem Aussageverweigerungsrecht zunächst keinen Gebrauch macht, diesen Verzicht aber noch im Laufe der Vernehmung widerruft.
- (3) Im Falle von Ermittlungsmaßnahmen gegen einen zeugnisverweigerungsberechtigten Berufsgeheimnisträger im Sinne von § 53 StPO, der nicht selbst Beschuldigter ist, sind die Beweisverwertungsverbote gemäß § 160a StPO zu beachten. Eine entsprechende Ermittlungsmaßnahme, die voraussichtlich Erkenntnisse erbringen würde, über die diese Person das Zeugnis verweigern dürfte, ist unzulässig. Gleiches gilt für Ermittlungsmaßnahmen gegen seine mitwirkenden Personen im Sinne von § 53a StPO.
- (4) Die Verwertung von Beweismitteln, die entgegen § 97 StPO beschlagnahmt wurden, ist unzulässig (vgl. Nummer 58).
- (5) Ist die Belehrung des Beschuldigten über sein Recht, nicht zur Sache auszusagen, unterblieben (§ 136 Abs. 1 Satz 2 StPO i. V. m. § 163a Abs. 3 und 4 Satz 2 StPO), darf die Aussage nicht verwertet werden (vgl. BGH-Urteil vom 27. Februar 1992 - 5 StR

190/91); das Gleiche gilt, wenn der Beschuldigte infolge seines geistig-seelischen Zustandes die Belehrung nicht verstanden hat (vgl. BGH-Urteil vom 12. Oktober 1993 - 1 StR 475/93).

150

Fälle, die nicht zu einem Verwertungsverbot führen

(1) Verstöße gegen Ordnungs- und Formvorschriften bei der Anordnung und Ausführung einer strafprozessualen Maßnahme machen die Beweismittel, die sich auf Grund der Maßnahme ergeben, nicht unverwertbar (vgl. z. B. BGH-Beschluss vom 18. November 2003 - 1 StR 455/03). Darüber hinaus gilt dies auch bei irrümlicher Annahme von Gefahr im Verzug in den Fällen des § 98 Abs. 1 und des § 105 Abs. 1 StPO, solange keine bewusste Missachtung des Richtervorbehaltes anzunehmen ist. Ein Verstoß gegen die Regelungen des § 105 Abs. 2 StPO, wonach bei einer Durchsuchung grundsätzlich Zeugen zuzuziehen sind, hat weder ein Verwertungsverbot im Strafverfahren (BGH-Beschluss vom 31. Januar 2007 - StB 18/06) noch im Besteuerungsverfahren (BFH-Beschluss vom 28. April 2014 - X B 3/14) zur Folge.

(2) Ein Verwertungsverbot besteht auch dann nicht, wenn Vorschriften verletzt werden, die nicht im Interesse und zum Schutz des Beschuldigten erlassen worden sind. So kann die ohne Aussagegenehmigung gemachte Aussage eines Angehörigen des öffentlichen Dienstes (vgl. § 54 StPO) verwertet werden. Das Gleiche gilt für die Aussage eines Zeugen, der auf sein Auskunftsverweigerungsrecht nach § 55 Abs. 1 StPO nicht hingewiesen worden ist.

(3) Erkenntnisse, die die Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft rechtmäßig im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat, dürfen im Besteuerungsverfahren verwendet werden. Dies gilt auch für Erkenntnisse, die dem Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis unterliegen, soweit die Finanzbehörde diese rechtmäßig im Rahmen eigener strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat oder soweit nach den Vorschriften der Strafprozessordnung Auskunft an die Finanzbehörden erteilt werden darf.

(4) Zur steuerlichen Verwertung bei Verletzung der Belehrungspflicht gemäß § 393 Abs. 1 Satz 4 AO vgl. Nummer 16 Abs. 3.

(5) Offenbart der Steuerpflichtige im Rahmen einer Selbstanzeige eine allgemeine Straftat, die er zugleich mit der Steuerhinterziehung begangen hat - wie z. B. bei einer Tateinheitlich begangenen Urkundenfälschung -, besteht kein Verwendungsverbot gemäß § 393 Abs. 2 AO hinsichtlich eines solchen Allgemeindelikts (vgl. BGH-Beschluss vom 5. Mai 2004 - 5 StR 548/03).

(6) Verweigert ein zeugnisverweigerungsberechtigter Berufsgeheimnisträger (§ 53 StPO) oder seine mitwirkende Person (§ 53a StPO) erst im Verlaufe der Zeugenvernehmung die weitere Aussage, so sind die bis dahin getätigten Angaben verwertbar.

(7) Beweismittel, die von Dritten erlangt wurden, sind - selbst wenn dies in strafbewehrter Weise erfolgte - grundsätzlich verwertbar. Bei der Beurteilung eines möglichen Verwertungsverbotes müssen allein von einem Informanten begangene Straftaten nicht berücksichtigt werden (vgl. Beschluss des BVerfG vom 9. November 2010 - 2 BvR 2101/09).

Abschnitt 7

Besonderheiten im Hinblick auf die Person des Beschuldigten/Betroffenen

151

Mitglieder des Europäischen Parlaments, des Deutschen Bundestages und der gesetzgebenden Körperschaften der Länder

(1) Entsteht der Verdacht (vgl. Nummer 26), dass ein Mitglied des Europäischen Parlaments, des Deutschen Bundestages oder einer gesetzgebenden Körperschaft eines Landes eine Straftat im Sinne der Nummern 18 oder 19 begangen hat, gibt die BuStra die Sache ohne weitere Ermittlungen sogleich an die Staatsanwaltschaft ab (vgl. Nummer 22 Abs. 1 Satz 3 Nummer 7, Satz 2).

(2) Die Immunität hindert nicht, ein Bußgeldverfahren durchzuführen (vgl. Nummer 298 RiStBV).

(3) In einem Verfahren gegen Dritte kann auch bei einem Abgeordneten ermittelt, insbesondere von ihm die Herausgabe von Gegenständen oder deren Vorlage verlangt (§ 95 StPO) oder bei ihm durchsucht werden (§ 103 StPO). Hierbei sind das Zeugnisverweigerungsrecht des Abgeordneten sowie das Beschlagnahmeverbot zu beachten (§ 53 Abs. 1 Nummer 4, § 97 Abs. 3 StPO; § 6 Eu-AbgG).

(4) In den Fällen der Absätze 1 bis 3 ist unverzüglich, ggf. vorab fernmündlich, der vorgesetzten Behörde zu berichten. Verfahren zur Durchführung der Besteuerung können ungeachtet der Immunität eingeleitet und fortgeführt werden.

152

Diplomaten und andere bevorrechtigte Personen

(1) Gegen Mitglieder diplomatischer Vertretungen und andere von der inländischen Gerichtsbarkeit befreite Personen (§§ 18, 20 GVG) dürfen keine Strafverfahren eingeleitet und ohne deren ausdrückliche Zustimmung keine sonstigen Maßnahmen im Strafverfahren ergriffen werden (vgl. Nummern 193 ff. RiStBV). Wegen des Personenkreises, der Vorrechte und Befreiungen genießt, vgl. Abschnitt II der Bestimmungen über Diplomaten und andere bevorrechtigte Personen.⁴⁾

(2) Maßnahmen, welche in die Rechtssphäre eines Diplomaten oder einer gleichbehandelten Person einschließlich deren Diensträume und Wohnungen eingreifen, sind auch in einem Verfahren gegen eine andere Person unzulässig, wenn der Betroffene nicht ausdrücklich zustimmt. Bei nach Satz 1 zulässigen Feststellungen sind Nummern 193 ff. RiStBV entsprechend sowie Abschnitt III der Bestimmungen über Diplomaten und andere bevorrechtigte Personen anzuwenden.

(3) Die Mitglieder konsularischer Vertretungen unterliegen der Strafverfolgung, soweit sie nicht nach Maßgabe des Völkerrechts, insbesondere des WÜK vom 24. April 1963 (BGBl. 1969 II, 1585 ff.) von der deutschen Gerichtsbarkeit befreit sind (§ 19 GVG; Abschnitt IV der Bestimmungen über Diplomaten und andere bevorrechtigte Personen).

(4) Honorarkonsule genießen lediglich Amtshandlungsimmunität, die sie vor Strafverfolgung nur in unmittelbarer Wahrnehmung ihrer konsularischen Aufgaben schützt.

(5) Der vorgesetzten Behörde ist unverzüglich zu berichten. Die Sache ist sogleich an die Staatsanwaltschaft abzugeben (vgl. Nummer 22 Abs. 1 Satz 3 Nummer 7 und Satz 4).

(6) Für den Verkehr mit ausländischen diplomatischen und konsularischen Vertretungen gelten die Nummern 133 bis 137 der Richtlinien für den Verkehr mit dem Ausland in strafrechtlichen Angelegenheiten vom 23. Dezember 2016 (RiVAST). Soll ein Diplomat oder eine andere von der inländischen Gerichtsbarkeit befreite Person als Zeuge vernommen werden, sind die Nummern 196 bis 198 RiStBV entsprechend anzuwenden.

(7) Die Absätze 1 bis 4 gelten für das Bußgeldverfahren entsprechend (vgl. Nummer 299 RiStBV).

153

Streitkräfte anderer Staaten

Gegen Mitglieder einer Truppe oder eines zivilen Gefolges eines NATO-Staates oder deren Angehörige können Strafverfahren und Bußgeldverfahren durchgeführt werden. Es müssen aber das NATOTrStat vom 19. Juni 1951 sowie das NATOTrStatZAbk vom 3. August 1959 (BGBl. 1961 II, 1218) sowie der StreitkrNotWG vom 25. September 1990 (BGBl. 1994 II, 26) beachtet werden. Ein Strafverfahren ist sogleich an die Staatsanwaltschaft abzugeben (vgl. Nummer 22 Abs. 1 Satz 3 Nummer 7 und Satz 4).

154

Jugendliche, Heranwachsende, vermindert Schuldfähige

Strafverfahren gegen Jugendliche und Heranwachsende (§ 1 Abs. 2 JGG) sind sogleich an die Staatsanwaltschaft abzugeben (vgl. Nummer 22 Abs. 1 Satz 3 Nummer 7 und Satz 4). Dies gilt auch, sobald sich Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der Beschuldigte vermindert schuldfähig (§ 21 StGB) oder aus psychischen Gründen in seiner Verteidigung behindert ist.

Stichwortverzeichnis

Anmerkung:

Die in Klammern gesetzten arabischen Ziffern bezeichnen die Absätze der Nummern.

A

Abgabe

- an andere Finanzbehörden 25 (3)
- an die Staatsanwaltschaft 10 (1), 10 (2), 21, 22, 53 (1), 73 (1), 75 (3), 84 (5), 110 (3), 118 (1), 151 (1), 152 (5), 153, 154
- des Prüfungsberichts an die BuStra 131 (3)
- von Selbstanzeigen an die BuStra 132 (1)

Abgabenordnung 1 (2)

Abgabevermerk

- der BuStra bei Vorlage an die Staatsanwaltschaft 89 (2)

Abgeordnete 22 (1), 151

Ablichtungen 35 (6)

Abschließende Entscheidung

- bei Zweifeln über die Schuld- und Strafrage 5
- durch die BuStra 79, 113, 116

Abschluss

- Akteneinsicht nach rechtskräftigem - des Verfahrens 35 (9)
- der Ermittlungen 79, 113 (2)

- der Steuerfahndung 127

Abschlussvermerk

- der BuStra über die Ermittlungsergebnisse 76 (1), 87 (1)

Absehen

- von der Verfolgung einer Ordnungswidrigkeit 8 (2), 104 (3), 130 (2)
- von Strafverfolgung 8 (2), 15, 39, 75 (2), 79 (1), 79 (3), 82 (1)

Abtrennung

- von Verfahren 38

Abzugsteuer

- Gefährdung der - 105

Akteneinsicht 35

- der Berufskammer 115 (1)
- des Beschuldigten 35 (7)
- durch die BuStra 92 (3)
- durch Sachverständige 35 (8)
- durch Zeugen 35 (8)
- Form der Gewährung 35 (2), 35 (5)
- im Rahmen von Auskunftersuchen 42
- im vorbereitenden Verfahren 35 (9)
- nach rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens 35 (9)
- Umfang der - 35, 51 (6)
- Verweigerung der - 36 (2)

Aktenvermerk 30, 104 (1), 113 (2)

Aktenversendungspauschale 35 (5), 35 (7)

Altersvorsorgezulagen 19

Amtsgericht

- Zuständigkeit des - 43 (1), 60 (2), 60 (8), 60 (9), 73 (8), 87 (4), 98 (2), 117

Amtshilfe 53 (2), 124, 142 (1)

- in Steuersachen 1 (3)

Amtsträger 60 (6), 63 (2)

- Ausweispflicht des - 44
- Verdacht auf Tatbeteiligung des - 22 (1)

Angehörige

- Auskunftsverweigerungsrecht von - 144 (3)
- Aussageverweigerungsrecht naher - 47 (2)
- der rechts- und steuerberatenden Berufe 115 (1)

- des öffentlichen Dienstes 48

Anhängigkeit 6 (2)

Anhörung

- des Beschuldigten 2
- Unterbleiben der - 2

Anordnung

- der Beschlagnahme 60
- der Durchsuchung 60
- der Einziehung im Strafbefehl 87 (5)
- der Erzwingungshaft 121 (4)
- der Vorführung des Beschuldigten 53 (1), 53 (2)
- der Vorführung des Zeugen 54 (1), 54 (2), 101, 102 (2)
- der vorläufigen Festnahme 73 (3)
- Fahrverbot bei nicht verkehrsbezogenen Straftaten 90 (2)
- gerichtliche 27 (2), 60 (2), 90
- Telekommunikationsüberwachung 74
- unaufschiebbare - 133
- von Nebenfolgen 5

Anstiftung 18, 19

Antrag

- auf Akteneinsicht 35 (1)
- auf Anordnung der Beschlagnahme 60, 124
- auf Anordnung der Nebenfolgen, 5, 90
- auf Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses 60, 124
- auf Erlass eines Strafbefehls 5, 84, 87
- auf gerichtliche Entscheidung 98 (2), 98 (3), 98 (4), 111 (1), 117, 118 (2)

Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren

- Anwendungsbereich der - 1 (1)

Anwesenheitsrecht

- der BuStra 92 (1), 92 (2)
- des Verteidigers 34 (1), 34 (2), 34 (3)

Anzeigeerstatte 9, 80 (3), 128

Anzeigen 9

Anzuwendendes Recht 1 (2)

Arbeitnehmersparzulage 19, 106

Arrest 70, 71, 72, 98

Arrestanordnung 71, 72

Arrestanspruch 70 (1), 71 (2), 72 (4)

Arrestgrund 70 (1)

Asservatenverzeichnis 60 (8), 69 (2)

Auflagen 83

- Bemessung der - 76 (4)
- Erfüllung von - 83 (1), 83 (3), 83 (4)
- Überwachung von - 93, 96

Aufsichtspflicht

- Verletzung der - 107 (2)

Aufzeichnung

- der Vernehmung in Bild und Ton 49 (3), 49 (8)
- der Telekommunikation 74

Auskunftersuchen 42, 102 (1), 144 ff.

- an die Presse 148
- an Kreditinstitute 145, 146
- der Steufa 123 (2)

Auskunftspflicht 144 (1), 144 (2)

- anderer Behörden 42

Auskunftsverlangen

- über Postsendungen 61 (1)

Auskunftsverweigerungsrecht 4, 17 (4), 144 (3), 148

Auslagen

- Erhebung der notwendigen - 119

Ausländerbehörde 137 (1)

Ausländische Vertretungen

- Verkehr mit - 152 (6)

Auslandsbeziehungen 138

Aussage

- schriftliche - 52, 53 (3), 79 (2)
- Verwertbarkeit von - 149, 150

Aussagegenehmigung 48, 150 (2)

Aussagepflicht

- des Beschuldigten 46 (2)
- des Zeugen 47 (1)

Aussageverweigerungsrecht 4 (1), 43 (2), 149 (2)

- bestimmter Berufsgruppen 47 (2)
- des Beschuldigten 46

- des Zeugen 47 (2), 150 (2)
- naher Angehöriger 47 (2)

Ausschluss

- des Verteidigers 36

Außenprüfung 8 (1), 131

- durch die Steufa 122 (2), 123 (5)
- Handbuch für die - Bekämpfung der Korruption 136 (1)
- Unterrichtungspflicht nach - gegenüber BuStra oder Steufa 131 (1), 131 (3)
- Zusammenarbeit der Steufa mit der - 125 (1)

Aussetzung

- der Vollstreckung 121 (5)

Ausweispflicht

- des Amtsträgers 44

Auswertung

- Übersendung des Schlussberichts für die steuerliche - 127 (1)
- von Beweismitteln für kriminaltechnische Untersuchungen (ZKA) 139 (3)
- von Unterlagen, keine aufschiebende Wirkung von Einwendungen 99
- von Unterlagen über steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA) 138
- vorübergehende Sicherstellung zur - 69 (1)

B

Banken 145 (2)

Bankrott 70 (2)

Bearbeitung 8 (1)

Begünstigung 18, 19

Beihilfe 18, 19

Beistand

- des Zeugen 34 (4)

Beitreibung 121 (4)

Bekanntgabe

- der Durchsuchungsanordnung 63 (1)
- der Einleitung des Verfahrens 28, 29, 101
- des Bußgeldbescheides 116

Belehrung

- des Beschuldigten 28 (2), 29, 49 (1), 102 (4), 149 (5)
- des Betroffenen 60 (9)
- des Festgenommenen 73 (8)

- des Zeugen 47 (3), 49 (8)
- Verwertungsverbot im Besteuerungsverfahren bei Unterlassen der - 16 (3)
- Verwertungsverbot im Strafverfahren bei Unterlassen der - 149
- Zeitpunkt der - 16 (3), 29, 49

Bericht

- an die Europäische Staatsanwaltschaft 140a
- an die vorgesetzte Behörde 97 (2), 111 (1), 135, 151 (4), 152 (5)

Berufsgeheimnisträger 56 (1), 58, 149 (3)

Berufskammer

- Stellungnahme der - 115

Beschlagnahme 2, 17 (3), 60, 125 (1)

- als Einleitungsmaßnahme 27 (2)
- Anordnung der - 60
- an Stelle eines Auskunftersuchens 144 (4)
- Aufhebung der - 69 (3)
- bei Abgeordneten 151 (3)
- bei Dritten 60 (5)
- bei Gefahr im Verzuge 60 (4), 60 (5), 61 (1), 91 (3), 123 (3), 124, 133
- bei Kreditinstituten 146 (2)
- bei rechts- und steuerberatenden Berufen 58
- bei Verdächtigen 60 (5)
- der Patientenkartei 59
- der Post 61
- durch die Steuerverwaltung 123 (3), 124
- E-Mail 61 (5)
- freiwillige Herausgabe von Gegenständen der - 57 (3)
- im Bußgeldverfahren 101, 117
- Rechtsbehelf gegen gerichtliche Anordnung der - 98
- Verwahrung von Gegenständen der - 40 (2)
- Verwertungsverbot bei unzulässiger - 149 (4)
- Widerspruch gegen die - 60 (8)
- Zulässigkeit der - 57

Beschlagnahmeverbot 56 (1), 57 (4), 58 (3), 58 (4), 59, 151 (3)

Beschleunigung

- des Verfahrens 6, 8 (1) 14, 38 (1)

Beschränkung

- der Strafverfolgung 39

Beschuldigter

- Akteneinsicht durch den - 35 (7)
- Angabe des - 4 (2)
- Aufzeichnung der Vernehmung in Bild und Ton 49 (3)
- Aushändigung von Vernehmungsprotokollen an den - 51 (6)
- Aussagepflicht des - 46 (2)
- Aussageverweigerungsrecht des - 46 (2)
- Belehrung des - 28 (2), 29, 49 (1), 102 (4), 149 (5)
- gerichtliche Vernehmung des - 53 (1), 53 (3)
- Informationen zum Kontaktieren eines Verteidigers 32 (2)
- Ladung des - 45, 46, 91 (1)
- Nichterscheinen des - 53, 91 (1)
- Notdienste, Hinweis auf amtliche 32 (2)
- Rechtsbehelf gegen die Anordnung der Vorführung von - 98 (3)
- Rechtsstellung des - 46
- schriftliche Aussage des - 52
- verminderte Schuldfähigkeit des - 154
- Vernehmung des - 34, 46, 79 (2), 123 (3)
- Wahl eines Verteidigers durch den - 32

Beschwerde

- bei Vermögensarrest - 72 (9)

Besteuerungsgrundlagen

- Ermittlung von - 122 (1)
- Schätzung der - zur Ermittlung der Höhe des Arrestanspruchs 71 (2)
- strafrechtliche Bedeutung der ermittelten - 39 (5), 127 (2)

Besteuerungsverfahren

- Auskunftersuchen an Kreditinstitute im - 145
- Auskunftspflicht im - 144 (2)
- Ermittlungen im - 12 (1)
- Erstattung von Kosten im - 147 (2)
- Rechte und Pflichten der Steuerverfahren im - 122, 123
- Verhältnis des - zum Bußgeldverfahren 101
- Verhältnis des - zum Strafverfahren 16, 58 (5)
- Vorlage von Gegenständen im - 58 (5)

Betriebsprüfung 131

- durch die Steuerverfahren 122 (2), 123 (5)
- Unterrichtungspflicht der - gegenüber BuStra und Steuerverfahren 131 (1)

Bevollmächtigung

- des Verteidigers 32, 33
- Nachweis und Dauer der 33

Bewährungsauflagen

- Vorschlag von - im Strafbefehlsantrag 87 (3)

Beweisantrag 2

Beweiserhebung 40, 49 (1), 101

Beweismittel

- Auffinden von - 56 (1), 64, 67
- Beiseiteschaffen von - 77 Nummer 3
- Beschlagnahme von - 57 (1), 58
- Herausgabe von - 60 (11)
- Rückgabe von - 69 (3)
- Sicherung der - 40
- Verwertung von - 149 (4), 150 (1, 7)

Beweisstücke

- Durchsicht der - 69 (1)
- Einsichtnahme in die - 35
- Vorlage und Auslieferung von - 17 (3), 144 (4)

Beweisthema 43 (3)

Beweiswürdigung

- bei Aussageverweigerung 4 (1)

Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht 137 (1)

Bundesdatenschutzgesetz 129a

Bundeskartellamt 137 (1)

Bundestagsabgeordnete 22 (1), 151

Bundeszentralamt für Steuern 109 (5), 138

Bundeszentralregister

- Mitteilungen aus dem - 134 (3)

Bußgeldbescheid 113 (2), 116, 119

- Bekanntgabe des - 116
- Einspruch gegen den - 118
- Rücknahme des - 118 (1)

Bußgeldverfahren 100 ff.

- Abschluss des - 113, 116, 134 (2)
- Abweichungen des - gegenüber dem Strafverfahren 102
- Anwendung allg. Grundsätze für das - 7
- anzuwendende Regelungen des Strafverfahrens im - 101
- anzuwendendes Recht im - 100 (1)
- Auskunftersuchen an Kreditinstitute im - 146
- Einleitung des - 10 (1), 104 (1), 134 (1)
- Erstattung von Kosten im - 147 (2)
- gegen Diplomaten und andere bevorrechtigte Personen 152
- Kosten und notwendige Auslagen des - 119
- Offenbarung wirtschaftlicher Verhältnisse im - 114

BuStra

- Akteneinsicht durch die - 92 (3)
- Anwesenheitsrecht der - 92 (1), (2)
- Behandlung der Eingänge bei der - 8 ff.
- Berechnung und Abwicklung der Geldzahlung nach § 398a AO durch - 82 (4)
- Entscheidung über die Akteneinsicht durch die - 35 (9)
- Festsetzung der Kosten und notwendigen Auslagen durch die - 119
- Mitteilungspflichten der - gegenüber Behörden 134, 135, 136, 137
- Mitwirkungsrecht, -pflicht der - bei der Hauptverhandlung 94 (3)
- Rechte und Pflichten der - 17, 91, 103 (1)
- Rechtsbehelfe gegen Maßnahmen der - 117, 118
- Stellungnahme der - 92 (4)
- Unterrichtungspflicht gegenüber der - 130, 131, 132
- Zuständigkeit der - 54 (4), 72 (6), 109, 110, 121 (2)

C

Charta der Grundrechte der Europäischen Union 1 (2)

Chiffreanzeigen

- Auskunftersuchen wegen - 148

D

Daten

- Herausgabe von - auf Datenträger 146 (3)
- Sicherung von - bei elektronischen Speichermedien 69 (1)
- Verarbeitung personenbezogener - 129a
- Vermerk über die Löschung von - 69 (3)

Datenschutz 129a

Dienstaufsichtsbeschwerde 97

Dinglicher Arrest nach AO 70 (1), 71, 72 (10)

Diplomaten 152

Doppelbesteuerungsabkommen 1 (2)

Dritte

- Durchsuchung und Beschlagnahme bei - 60 (5)

Durchsicht 17 (3)

- der Papiere 69 (1), 91 (3), 123 (3)
- freiwillig gestattete - 65
- von elektronischen Speichermedien 69 (1)

Durchsuchung 2, 125 (1)

- Ablauf der - 63, 69 (1)
- als Einleitungsmaßnahme 27 (2)
- an Stelle eines Auskunftersuchens 144 (4)
- anderer Räume 56 (2), 66
- Anordnung der - 60
- Antrag auf - 60 (2), 60 (4)
- Begründung des Antrags auf - 60 (3)
- bei Abgeordneten 151 (3)
- bei Dritten 60 (5)
- bei ehelichen oder eheähnlichen Verhältnissen 67
- bei Gefahr im Verzug 17 (3), 60 (5)-60 (7), 91 (3), 123 (3), 124, 133
- bei Kreditinstituten 146 (2)
- bei rechts- und steuerberatenden Berufen 58 (2)
- bei Verdächtigen 60 (5)
- beim geschäftsführenden Gesellschafter 66
- durch die Steuerverwaltungen 123 (3), 124
- im Bußgeldverfahren 101
- körperliche - 64
- Offenbarung fremder Verhältnisse bei einer - 63 (1), 128
- Protokoll über die - 60 (7), 63 (10)
- Rechtsbehelf gegen gerichtliche Anordnung der - 98
- schriftliche Mitteilung über die - 63 (9)
- von Sachen 56 (3), 62 (5), 68
- von Wohnungen und anderen Räumen 67
- Zeit der - 62

- Zulässigkeit der - 56 (1)
- zur Nachtzeit 62 (3)

Durchsuchungsbeschluss 60 (2), 60 (10), 63 (1), 124

E

Eidliche Vernehmung 43 (1)

Eigenheimzulage 19

Eingänge 10

Einleitung

- Bekanntgabe der - 28
- Belehrung über die - 29
- des Bußgeldverfahrens 10 (1), 101, 104 (1), 134 (1)
- des Strafverfahrens 10 (1), 11 (1), 16 (2), 26 ff., 28, 31, 134 (1)

Einleitungsmaßnahme 27

Einleitungsvermerk 30

Einsichtnahme

- Akten - 35 (7)
- bei Kreditinstituten 146 (2)
- der Steuerverhältnisse in Urkunden 123 (2)
- Gestattung der - 60 (5), 65
- in Räume und Behältnisse 65

Einspruch

- gegen Bußgeldbescheid 118
- gegen Strafbefehl 84 (3)

Einstellung

- des Verfahrens 17 (4), 80-83, 113 (1)
- gegen Auflagen und Weisungen 83
- Kostenentscheid bei - 119 (2)
- Mitteilung an Anzeigerstatte über die - 80 (3)
- Mitteilung über die - 80 (2), 80 (4)
- vorläufige 40, 83
- wegen fehlenden öffentlichen Interesses 82 (1)
- wegen geringer Schuld 82 (1), 82 (3)
- wegen geringer Tatfolge 82 (2)
- wegen Verfahrenshindernissen 81 (1), 113 (1)
- Zustimmung des Beschuldigten bei - 83 (1)

Einwendungen

- Behandlung von - 97 ff.
- im Bußgeldverfahren 101

Einziehung 72 (1), 72 (11)

- Entscheidung über die Anordnung der - im Strafbefehl 87 (5)
- selbständige Anordnung der - 90 (1)
- Zuständigkeit für die selbständige Anordnung 109 (3)

Elektronisches Speichermedium 69 (1)

E-Mail

- Beschlagnahme von - beim Provider 57 (1), 61 (5)

Entschädigung

- bei Einstellung des Verfahrens wegen Ordnungswidrigkeiten 113 (1)
- bei überlangen Gerichtsverfahren und strafrechtlichen Ermittlungsverfahren 78 (2)
- der Kreditinstitute 147
- der Telekommunikationsunternehmen 74 (3)
- für Strafverfolgungsmaßnahmen 80 (4)
- von Zeugen, Sachverständigen, Dolmetschern und Dritten 55

Erklärungspflichten

- Verletzung von - 77 Nummer 2

Ermessensentscheidung 104 (2)

Ermittlung von Amts wegen 5

Ermittlungen

- Abschluss der - 113 (2), 127
- bei Berufsheimnisträgern 56 (1)
- Ergebnisse der - 87, 89 (2)
- Vorermittlungen 10 (1), 13 (1)
- Vorfeld- 10 (1), 12 (3), 122 (1)

Ermittlungsbefugnisse

- der BuStra 17 (4), 103
- der Finanzbehörde 10, 17, 20, 21,
- der Steufa 47 (1), 91, 122

Ermittlungsgrundsätze 5, 37, 101

Ermittlungsperson

- als Durchsuchungszeugen 63 (2)
- Durchsicht der Papiere 69 (1)
- Gegenvorstellungen, Dienst- und Sachaufsichtsbeschwerden 97 (2)

Ermittlungsverfahren 17, 22

- Abschluss des - 79
- der Europäischen Staatsanwaltschaft 140a
- einheitliches - 22, 140
- Stellung der Finanzbehörde im - 91, 92, 93
- Stellung des Verteidigers im - 34
- Umstände zugunsten des Beschuldigten im - 5
- Verzögerung des - 78 (2)
- zuständige Behörde für das - 10 (1), 17, 20, 21, 23, 109

Erster Zugriff 123 (3)

Erzwingungshaft 121 (4)

Europaabgeordnete 151

Europäische Staatsanwaltschaft 22 (3)

F

Fahndung

- Ausschreibung zur - 53 (1)

Fahrverbot 90 (2)

Festnahme

- bei Behinderung der Durchsuchung 63 (6)
- vorläufige - 73, 102 (1), 123 (3)

Feststellungsbescheid

- unrichtiger - 76 (4)

Finanzamt

- Stellung des - im Ermittlungsverfahren 17
- Stellung des - im Verfahren der Staatsanwaltschaft 91 (4), 101
- Unterrichtung des - über strafrechtlich relevante Steuern 70 (2)
- Zuständigkeit des - 17 (1), 23, 25

Finanzbehörde

- Abgabe an andere - 25 (3)
- Mitteilungspflichten der BuStra gegenüber der - 134
- Rechte und Pflichten der - 17
- Stellung der - im Ermittlungsverfahren 17 (3), 91, 92, 93
- Stellung der - im gerichtlichen Verfahren 94, 95, 96, 101
- Stellung der - im Verfahren der Staatsanwaltschaft 91, 92, 93, 101
- Zuständigkeit der - 17 (1), 20, 21, 23, 25, 109, 110 (3), 110 (4)

Finanzkontrolle Schwarzarbeit 139 (1)

Fluchtgefahr 73 (1), 99

Forschungszulage 19 Nummer 1

Freiheitsstrafe 22 (1), 84 (3)

Frist

- zur Nachentrichtung der Hinterziehungszinsen nach § 233a AO und Zinsen nach § 233a AO 11 (5)
- zur Nachentrichtung der Steuer 11 (5), 121 (3)
- zur Zahlung des Geldbetrags nach § 398a AO 82 (4)

G

Gefahr im Verzug

- Anordnung der Telekommunikationsüberwachung bei - 74 (2), 91 (3)
- Anordnung des Vermögensarrestes bei - 72 (2)
- Beschlagnahme bei - 17 (3), 60 (4)-60 (7), 61 (1), 91 (3), 123 (3), 124, 133
- Durchsuchung bei - 17 (3), 60 (5)-60 (7), 68, 91 (3), 123 (3), 124, 133
- vorläufige Festnahme bei - 73 (2), 73 (3)

Gegenvorstellung

- Behandlung von Einwendungen als - 97

Geheimnisträger

- Berufs- 58, 149 (3)

Geldbuße 113 (2)

- Bemessung der - bei Steuerordnungswidrigkeiten 114
- gegen eine jur. Person oder Personenvereinigung 90 (1), 107 (2), 119 (1)
- Zuständigkeit für die Erhebung von - 120

Geldstrafen

- Bemessung von - 85

Geldwäsche

- Zusammenarbeit 142 (3)

Geldwäschegesetz

- Ordnungswidrigkeiten nach dem - 107 (3), 109 (2)

Geldzahlung

- nach § 398a AO 82 (4)

Gemeindebeamter 63 (2)

Gemeindemitglied 63 (2)

Gemeinnützige Leistungen 83 (2)

Genehmigungsformel 51 (4)

Generalprävention 82 (3)

Gerichtliche

- Anordnung 27 (2), 60 (1), 60 (2), 60 (10), 73 (3)

- Antrag auf Entscheidung 98 (2), 98 (3), 98 (4), 111 (1), 117, 118 (2)
- Bestätigung bei Beschlagnahme 60 (8), 61 (2)
- Bestätigung der Arrestanordnung 72 (2)
- Entscheidung 60 (9)
- Untersuchungshandlung 17 (3), 43
- Vernehmung 40 (1), 53 (1), 53 (3), 54 (1), 54 (3)

Gerichtliche Entscheidung

- Antrag auf - 98 (2), 98 (3), 98 (4), 111 (1), 117, 118 (2)

Gerichtsakte

- Einsichtnahme der BuStra in die - 94 (2)

Gerichtskostengesetz 1 (2), 35 (5), 35 (7)

Geringe Tatfolge 82 (2)

Gesamtstrafe 39 (4)

- Bemessung der - 85 (2)
- nachträgliche Bildung der - 22 (1)

Geschäftsräume

- Durchsuchung der - 56 (2), 66

Geständnis 43 (2)

- als Strafmilderungsgrund bei der Strafzumessung 77 Nummer 3
- unerlaubte Mittel zur Erlangung eines - 4 (1)

Gewährsperson 128

Gewerbebehörde

- Mitteilungen an die zuständige - 137 (1)

Gewerbezentralregister 137 (1), 143

Gleichheitsgrundsatz 14, 104 (2)

H

Haftbefehl 20, 73 (1)

Hauptverhandlung 84 (2)

- Teilnahme der BuStra an der - 94

Hauptzollamt 24 (3), 139 (1)

Hausdurchsuchung 62, 63 (2)

Heranwachsende 154

Herausgabe

- freiwillige - von Gegenständen 57 (3)
- von Beweismitteln 60 (11)
- von Daten 146 (3)
- von Gegenständen bei Abgeordneten 151 (3)

Hilfeleistung

- unbefugte - in Steuersachen 107 (1)

I

Identifikationsmerkmal 105 Nummer 5

Identitätsfeststellung 29

IllegaleBeschäftigung 142 (3)

Immunität 151 (2), 151 (4)

Informationsschreiben

- Datenschutz 129a (2)

Informationszentrale

- Ausland (IZA) 138

Insolvenz 70 (2), 134 (3)

Investitionszulage 19

J

Jugendliche 154

Juristische Person

- Geldbuße gegen eine - 90 (1), 107 (2), 119 (1)

Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz 55, 147 (1)

K

Kammer

- Stellungnahme der - 115

Kirchensteuer 17 (1)

Körperliche

- Durchsuchung 64
- Gewalt 73 (6)

Kompensation

- rechtsstaatswidriger Verzögerung eines Strafverfahrens 78

Kompensationsverbot

- Berücksichtigung - beim Zuschlag nach § 398a AO 82 (4)
- besondere Strafzumessungsgründe 77 Nummer 2

Konsulatsangehörige 152 (3)

Kopien 35 (6), 35 (7), 146 (2)

Korruption 136 (1), 140a

Kosten

- Auferlegung der - bei Nichterscheinen des Zeugen 54
- des Bußgeldverfahrens 119
- Entscheidung über die - 119 (1), 119 (2), 119 (6)

- Erstattung von - 147
- Rechtsbehelfe gegen die Festsetzung der - 119 (7)
- Zuständigkeit für die Erhebung von - 120

Kostenbescheid 119 (2)

Kostenrechnung 119 (5)

Kreditinstitut 72 (5), 136, 145-147

Kriminaltechnische Untersuchung 141

L

Ladung

- des Beschuldigten 45, 46, 53
- des Zeugen 45, 47 (1), 54

Landeskriminalamt 141

Landtagsabgeordnete 151

Legalitätsprinzip 11 (1), 14, 26

Leistungsmissbrauch 136 (1) Nummer 1

Löschung

- Vermerk über die - von Daten 69 (3)

Lohnsteuerhilfeverein

- Pflichtverletzungen des - 107 (1)
- Zuständigkeit für Ordnungswidrigkeiten nach dem GwG für - 109 (2)

M

Maßnahmen

- bei Verdacht von Steuerstraftaten 6 (1)
- strafprozessualer Art bei Außenprüfungen 125 (1)
- zur Einleitung des Strafverfahrens 27
- zur Sicherung des Steueranspruchs 70
- zur Vollziehung des Vermögensarrestes 72 (5)

Menschenrechtskonvention 1 (2), 4 (2), 6 (1)

Mindestrate 85 (2)

Mitteilung

- an die Europäische Staatsanwaltschaft 140a
- an die Staatsanwaltschaft 22 (2)
- der BuStra an Behörden und Stellen 134, 136, 137
- nach § 116 AO durch bzw. an das BZSt 138
- über die Einleitung des Strafverfahrens 28, 31
- über die Einstellung des Strafverfahrens 80
- über die straf- und bußgeldrechtliche Prüfung nach einer Außenprüfung 8, 131 (2), 131 (3)

- über die vorläufige Einstellung des Strafverfahrens 83 (3), 83 (4)

Mitteilungspflichten 136, 137

- an die Bundesagentur für Arbeit 136 (1) Nummer 1
- an die Finanzkontrolle Schwarzarbeit 136 (1) Nummer 1
- an die Leistungs- bzw. Subventionsgeber 136 (1) Nummer 1
- an die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen (FIU) 136 (1) Nummer 2
- im Insolvenzverfahren 70 (2), 134 (3)
- nach den Steuergesetzen 136

Mitwirkende Personen 47 (2), 57 (4), 58 (1), 149 (3), 150 (6)

Mitwirkungspflicht 16 (2)-(4), 29

- der BuStra an der Hauptverhandlung 94 (3)

Mobilitätsprämie 19 Nummer 1

N

Nachentrichtung

- der Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und der Zinsen nach § 233a AO bei Selbstanzeigen 11, 132 (2), 132 (3)
- der Steuer bei Selbstanzeigen 11, 132 (2)

Nacherklärung 131 (1)

NATO 153

Nebenfolgen 5, 41, 90

Nettoeinkommen

- Ermittlung des - 86
- Geldstrafenbemessung nach dem - 85, 86

Notizen

- Anfertigung von - bei der Vernehmung 50

Notveräußerung 72 (6)

Notwendige

- Auslagen 119 (2)
- Verteidigung 32 (3)

O

Öffentliche Klage 53 (1), 84 (2), 84 (3), 89 (1), 121 (5)

Öffentlicher Dienst

- Aussagegenehmigung für Angehörige des - 48

Öffentliches Interesse 137

- an der Strafverfolgung 82 (1), 83 (1), 83 (2)
- an der Verfolgung einer Ordnungswidrigkeit 104 (2)

Offenbarung

- an den Anzeigenerstatter 80 (3)
- des Anzeigenerstatters 128
- fremder Verhältnisse 128, 129
- wirtschaftlicher Verhältnisse zwecks Bestimmung der Tagessatzhöhe 86 (5)
- wirtschaftlicher Verhältnisse zwecks Zumessung der Geldbuße 114, 136 (2)
- Zulässigkeit der - 128

Opportunitätsprinzip 104

Ordnungsgeld 54 (1), 54 (2), 54 (3)

- Zuständigkeit für die Erhebung von - 120

Ordnungsmittel

- Androhung von - zur Herausgabe von Beweismitteln 60 (11)

Ordnungswidrigkeiten 105 ff.

- den Steuerordnungswidrigkeiten gleichgestellte - 106
- Erforschung von - durch die Steuerverfahren 123 (3)
- nach anderen Gesetzen 107
- Steuerstraftaten zu ahnden wie - 108, 112
- Zumessung der Geldbuße bei - 114
- Zuständigkeit für die Verfolgung und Ahndung von - 109, 110

P

Papiere 69 (1)

- Durchsicht der - 69 (1)

Patientenkartei 59

Persönliche Verhältnisse

- Berücksichtigung der - bei der Geldstrafenbemessung 77 Nummer 4, 85 (2)

Personenvereinigung

- Geldbuße gegen eine - 90 (1), 107 (2), 119 (1)

Pfändung 72 (5), 72 (6), 72 (10)

Pflichtwidrigkeit

- Maß der - 77 Nummer 2

Polizei

- Amts- bzw. Vollzugshilfe der - 63 (5)
- Zusammenarbeit mit der - 142

Postbeschlagnahme 57 (4), 61, 102 (1)

Presse

- Auskunftersuchen an die - 148

Protokoll

- Einsicht in - 35 (1)
- über die Durchsuchung 60 (7), 63 (3), 63 (10)
- über die Vernehmung 43 (2), 51

Provider

- Beschlagnahme von E-Mails beim - 61 (5)

Prüfungsbericht 125 (3), 127

- Abgabe des - an die BuStra 131 (3)

R

Rechtliches Gehör 2, 4 (1)

- bei Antrag auf Erlass eines Strafbefehls 84 (4)

Rechtsanwalt 115

- Beschlagnahme bei - 58
- Durchsuchung bei - 58 (2)

Rechtsbehelf 98, 117, 118, 119

- Einräumung von - als Verfahrensgrundsatz 4 (1)

Rechtsbehelfsbelehrung 4 (1)

Rechtshilfe in Strafsachen

- internationale - 1 (3)

Rechtsmittel

- gegen die Abgabe der Strafsache an den Strafrichter 88 (2)
- gegen die Anberaumung der Hauptverhandlung 88 (1)
- gegen Beschlüsse und Urteile 95

Rechtsstaatlichkeit 4 (1), 5, 14

Rechtsstellung

- des Beschuldigten 46
- des Steuerpflichtigen in Strafverfahren 16, 28
- des Zeugen 47

Restschuldbefreiung 70 (2)

S

Sachverständige

- Akteneinsicht des - 35 (8)
- Entschädigung von - 55
- Gutachten des - 35 (1)
- Ladung des - 91 (1)

Schadensersatzanspruch 97 (4)

Schätzung 16 (2), 29

- der Besteuerungsgrundlagen 16 (2), 71 (2)
- der hinterzogenen Steuern zur Ermittlung der Höhe des Arrestanspruches 72 (4)
- des Nettoeinkommens 85 (3), 86 (3)

Schließfach

- Durchsuchung eines - 56 (3)

Schlussbericht

- der Steuerfahndung 125 (3), 127

Schriftverkehr 4 (2)

Schuld

- des Täters als Grundlage für die Strafzumessung 75 (2), 76 (1)
- geringe - 75 (2), 82 (3)
- Schwere der - bei Einstellung 83 (1)

Schuldfähigkeit

- verminderte - 154

Schwarzarbeit 129 (1), 129 (2), 139 (1), 142

Selbstanzeige 11, 132

- Abgabe an die Staatsanwaltschaft bei - 22 (2)
- und allgemeine Straftat - 150 (5)
- verunglückte - 77 Nummer 3

Selbstbelastung 16 (2), 47 (3), 49 (8)

Sicherstellung

- von Beweisen 40 (1)
- von elektronischen Speichermedien 69 (1)
- von Gegenständen durch Beschlagnahme 57 (3)

Sicherungsmaßnahmen

- nach Anordnung des Vermögensarrestes 72 (6), 72 (8), 72 (10)

Speichermedien

- Durchsicht, Sicherung von elektronischen - 69 (1)
- Zugriff auf ein elektronisches - zur Nachtzeit 62 (3)

Spezialprävention 84 (3)

Staatsanwaltschaft

- Abgabe an die - 10 (1), 21, 22, 53 (1), 73 (1), 75 (1), 84 (5), 110 (3), 118 (1), 151 (1), 152 (5), 153, 154
- Entscheidung über die Akteneinsicht durch die - 35 (9)
- Europäische - 140a
- Unterstützung der - 6 (2), 140 (4)

- Verständigung der - 10 (2), 22 (2), 36, 53 (3)
- Vorlage an die - 89, 110
- Zusammenarbeit mit der - 22, 91 (5), 94 (2), 95, 123 (6), 140
- Zuständigkeit der - 17 (1), 20, 21, 22, 54 (4), 72 (6)

Steuerberater 115

- Beschlagnahme bei - 58
- Durchsuchung bei - 58 (2)
- Meldung der -kammer 137 (1)
- Zuständigkeit für Ordnungswidrigkeiten nach dem GwG für - 109 (2)

Steuerberatungsgesetz

- Ordnungswidrigkeiten nach dem - 100 (2), 107 (1), 109 (1), 137 (2)

Steuerbescheid

- Übermittlung von - zwecks Bestimmung der Tagessatzhöhe 86 (5)
- Übermittlung von - zwecks Zumessung der Geldbuße 114 (3)
- Vollstreckung eines - 72 (10)

Steuererstattungsansprüche

- unzulässiger Erwerb von - 105

Steuerfälle

- Ermittlung unbekannter - 122

Steuerfahndung 122 ff.

- Behandlung der Eingänge bei der - 8 ff.
- Ermittlungsbefugnisse der - 42 (1), 91, 122
- Informationszentrale - 138
- Rechte und Pflichten der - 47 (1), 91 (2), 122, 123
- Unterrichtungspflicht gegenüber der - 130 (1), 130 (4)
- Zusammenarbeit der Außenprüfung mit der - 125 (1), 125 (2)
- Zuständigkeiten bei Amtshandlungen der - 124

Steuerfahndungsbericht

- steuerlicher Teil des - 125 (3), 127 (1)
- strafrechtlicher Teil des - 125 (3), 127 (2)

Steuerfestsetzung

- Unterlassen der - 39 (5)

Steuergefährdung 105

Steuergeheimnis 21 (2), 35 (4), 86 (5), 114 (3), 128, 129

Steuerhinterziehung 18, 76 (1)

Steuerordnungswidrigkeiten 105, 106, 109 (1)

- anzuwendendes Recht bei - 1 (2)
- eines Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe 115 (1)
- Zumessung der Geldbuße bei - 114

Steuerschuldverhältnis

- Verbindlichkeiten aus - 70 (2)
- Vortäuschung eines - 18

Steuerstraftaten

- als Ordnungswidrigkeit zu ahndende - 108, 112
- anzuwendendes Recht bei - 1 (2)
- Begriff und Umfang der - 18
- den - gleichgestellte Straftaten 19
- Offenbarung aller strafrechtlich unverjährten - bei Selbstanzeigen 11 (3)
- Zusammenhang von - mit anderen Straftaten 38 (2)

Steuerverkürzung

- auf Zeit 76 (3)
- Geringwertigkeit der - 82 (2)
- Höhe der - als Schuldmaß 76 (1), 76 (2), 76 (3), 77 Nummer 1
- leichtfertige - 105

Steuervorteil

- nicht gerechtfertigt - 76 (4)

Strafbefehl

- Absehen vom Antrag auf Erlass eines - 84 (3)
- Abweisung des Antrags auf Erlass eines - 87 (1)
- Antrag auf Erlass eines - 84, 87
- Einspruch gegen den - 84 (3)
- Einziehungsanordnung im - 87 (5)
- Erlass eines - 5
- rechtliches Gehör vor Stellung eines Antrags auf Erlass eines - 84 (4)
- Umgrenzungsfunktion des - 87 (1)
- Unwirksamkeit des - 87 (1)
- Verhältnis zum Urteil bei Restschuldbefreiung 70 (2)

Strafbefehlswurf 87 (1), 87 (3)

- Abweichung des Gerichtes vom - 88 (1)

Strafbefehlsverfahren 22 (1), 84, 87, 89 (1)

- Erledigung im - 84 (3)

Strafbemessung 41, 75 ff.

Strafsachen

- zusammenhängende - 24 (3)

Straftaten

- den Steuerstraftaten gleichgestellte - 19
- Erforschung von - durch die Steuerverfahren 123 (3)
- Europäische Staatsanwaltschaft 140a
- Fahrverbot bei nicht verkehrsbezogenen - 90 (2)
- nichtsteuerliche - 21, 140 (2)

Strafverfahren

- Akteneinsicht im - 35
- Anwendung von Zwangsmitteln im - 16 (2), 16 (3)
- anzuwendendes Recht im - 1 (2)
- Auskunftersuchen an Kreditinstitute im - 146
- Einleitung des - 10 (1), 11 (1), 16 (2), 26 ff., 28, 31, 134 (1)
- Erstattung von Kosten im - 147 (1)
- Erweiterung des - 28 (3)
- gegen Diplomaten und andere bevorrechtigte Personen 152
- gegen Jugendliche, Heranwachsende, vermindert Schuldfähige 154
- gegen Truppenmitglieder anderer Staaten 153
- Kompensation rechtsstaatswidriger Verzögerung eines - 78
- Offenbarung wirtschaftlicher Verhältnisse im Steuer- 86 (5)
- Recht auf faires - 4
- Rechtsstaatlichkeit im - 4 (1), 14
- Verhältnis des - zum Besteuerungsverfahren 16
- Wiederaufnahme des - 39 (1), 81 (3), 82 (5)

Strafverfolgung

- Absehen von - 8 (2), 15, 39, 75 (2), 79 (3), 82 (1)-(4)
- Beschränkung der - 39
- Verpflichtung zur - 14
- zuständige Behörde für die - 17 (1)

Strafzumessung 75 ff., 87 (2), 87 (3)

- bei nicht gerechtfertigten Steuervorteilen - 76 (4)
- Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei der - 77 Nummer 4, 85 (2)

Strafzumessungsgründe

- besondere - 77

Streitkräfte 153

Strohmann 70 (2)

Subventionsbetrug 19, 74 (1)

T

Täuschung

- mit der Folge des Verwertungsverbots 149 (1)

Tagessätze

- Bemessung der Geldstrafe in - 85
- Bemessung - nach dem Vermögen 86 (4)
- Höhe der - 86
- Offenbarung wirtschaftlicher Verhältnisse zwecks Bemessung der - 86 (5)

Tataufklärung

- Verhalten bei der - 77 Nummer 3

Tatausführung 77 Nummer 1

Tatbegriff 17 (2)

- materieller - bei Selbstanzeigen 11 (3)

Tateinheit 17 (2)

Tatmehrheit 17 (2), 76 (2)

Tatort 24 (1)

Tatverdacht 10 (1), 13, 26

- dringender - 73 (5)
- Erweiterung des - 28 (3)
- hinreichender - 84 (2)

Teilnahmebefugnis

- der BuStra an Ermittlungshandlungen der Staatsanwaltschaft 92 (1)

Telekommunikationsüberwachung 22 (1), 74, 91 (3), 102 (1), 123 (3), 142 (1)

Truppenmitglieder 153

Truppenstatut 153

U

Überlange Verfahrensdauer 77 Nummer 5, 78

Übermaßverbot 3, 37, 104 (2)

Umgrenzungsfunktion

- des Strafbefehls 87 (1)

Unbekannte Steuerfälle

- Aufdeckung und Ermittlung von - 122 (1)

Unrechtsgehalt

- Berücksichtigung des - bei der Strafzumessung 75 (1)

Unschuldsvermutung 4

Unterbringungsbefehl 20

Unterhaltsleistungen

- des Täters 86 (2)

Unterhaltszahlungen

- als Einkommen 86 (2)

Unterrichtungspflicht

- an die Europäische Staatsanwaltschaft 22 (3)
- an die vorgesetzte Behörde 135
- bei Insolvenz 70 (2)
- der BuStra gegenüber Behörden und Stellen 134, 136, 137
- gegenüber der BuStra oder Steufa 130, 131, 132

Unterschriftsverweigerung 51 (5)

Untersuchungshaft

- Abgabe an die Staatsanwaltschaft 22 (1)
- Akteneinsicht bei - 35 (1)

Untersuchungshandlung 17 (3), 43

Untersuchungszweck

- Gefährdung des - 35 (1), 35 (7), 51 (6), 69 (1)
- Zeitpunkt der Mitteilung der Einleitung 28 (1)

Unwirksamkeit

- des Strafbefehls 87 (1)

Unzuverlässigkeit

- Mitteilungspflicht bei gewerberechtlicher - 136 (1)

Urkunden

- Fälschung von - 77 Nummer 1, 150 (5)
- Prüfung der Echtheit von - 141 (1)
- Vorlage von - 123 (2)

V

Verbindung

- von Verfahren 38

Verböserung

- im Einspruchsverfahren gegen einen Bußgeldbescheid 118 (1)

Verdacht 10 (1), 12, 13, 26, 27 (1), 127 (2)

Verdachtsprüfungen

- strafprozessuale - 13

Verdächtige

- Befugnis als - zur Nutzung der Räumlichkeiten 67
- Durchsuchung und Beschlagnahme bei - 60 (5)

Verdunklungsgefahr 73 (1), 73 (4), 99, 133

Verfahren

- Akteneinsicht im vorbereitenden - 35 (9)
- bei verfahrensrechtlichen Schwierigkeiten 22 (1)
- Beschleunigung des - 6, 8, 14, 38 (1)
- Einstellung des - 17 (4), 80-83, 113 (1)
- gemeinsame Grundsätze für das - 2-7
- Kosten des - 119
- Verbinden und Abtrennen von - 38
- Wiederaufnahme des - 81 (3)

Verfahrensdauer 77 Nummer 5, 78

Verfahrensgrundsätze

- allgemeine - 2-7
- für BuStra und Steufa 8 ff.

Verfahrenshindernis 10 (3), 81 (1), 113 (1)

Verfahrensregister

- zentrales staatsanwaltschaftliches 136 (1) Nummer 5

Verfahrensverzögerung 78

Verfolgung

- Absehen von - 15, 39, 79 (3), 82, 104 (3), 113 (1)

Verfolgungsbegrenzung 104 (1)

Verfolgungskompetenz

- der Finanzbehörde 110 (3)

Verfolgungszwang 14, 15

Vergütungsansprüche

- unzulässiger Erwerb von - 105

Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 3, 41, 43 (2), 72 (2), 73 (1), 104 (2), 146 (2), 146 (3)

Verhaftung 102 (1)

Verjährung

- Angaben zu unverjährten Steuerstraftaten bei Selbstanzeigen 11 (3)
- Berücksichtigung verjährter Taten bei Strafzumessung 77 Nummer 1 b)
- Einstellung wegen - 81 (1)

Verkürzter Steuerbetrag 76

Verletzter

- bei Anordnung des Vermögensarrestes 70 (1), 72 (8)

Vermerk

- abschließender - 79 (2), 80, 87 (1), 113 (2)
- der BuStra bei Abgabe an die Staatsanwaltschaft 89 (2)
- über die Einleitung des Strafverfahrens 30
- über die Prüfungsfeststellungen 127 (1)
- über die Verfolgungsbegrenzung 104 (1)
- über die vorläufige Festnahme 73 (9)
- verwaltungsinterner - 87 (3)

Verminderung

- der Schuldfähigkeit 154

Vermögen

- Bemessung des Tagessatzes nach dem - 86
- Verbringen des - ins Ausland - 77 Nummer 3 b)
- während des Insolvenzverfahrens 70 (2)

Vermögensarrest 70, 72

Vernehmung

- als Einleitungsmaßnahme 27 (2)
- Anfertigung von Notizen bei der - 50
- an Stelle eines Auskunftersuchens 144 (4)
- Aushändigung des Protokolls über die - 51 (6), 51 (7)
- Belehrung zu Beginn der - 49(1)
- des Beschuldigten 34, 46, 49, 79 (2), 123 (3)
- durch die Steufa 123 (3), 124
- Durchführung der - 34, 49
- eidliche - 43 (1)
- gerichtliche - 40 (1), 53 (1), 53 (3), 54 (1), 54 (3), 91 (2)
- Hinzuziehung eines Dolmetschers oder Übersetzers 49 (6)
- Hinzuziehung eines Gebärdensprachdolmetschers 49 (7)
- im Bußgeldverfahren 101, 102 (3), 102 (4)
- nach vorläufiger Festnahme 73 (8)
- Protokoll über die - 35 (1), 43 (2), 51
- Stellung des Verteidigers bei der - 34, 49 (1)
- unzulässige Methoden der - 49 (4), 149
- von Diplomaten und anderen bevorrechtigten Personen 152 (6)

- von Zeugen 28 (1), 34 (4), 47 (1), 144 (4), 146 (2), 152 (6)

Verspätungsschaden 76 (3)

Verteidiger

- Akteneinsicht des - 35
- Anwesenheitsrecht des - 34
- Ausschluss des - 36
- Befragung eines - bei der Vernehmung 49 (1)
- Erklärungs- und Fragerecht 34 (2)
- Stellung des - 34
- Vollmacht des - 33
- Wahl und Bestellung des - 32

Verteidigung 32 ff.

- im Bußgeldverfahren 101
- Informationen zum Kontaktieren eines Verteidigers 32 (2)
- mehrerer Beschuldigter 32 (2)
- Notdienste, Hinweis auf anwaltliche (32) 2
- notwendige - 32 (3)
- Recht auf - 4 (1)
- Zustellung an die - 33 (2)

Verurteilung

- Anfragen über gewerbebezogene - 143
- Einstellung bei nicht zu erwartender - 81 (1)
- Mitteilung rechtskräftiger - 136 (1)
- Unschuldsvermutung bis zur rechtskräftigen - 4 (2)
- Vorliegen einer - bei Anmeldung zur Insolvenztabelle 70 (2)
- Wahrscheinlichkeit für eine - 84 (2)

Verwahrung

- von beschlagnahmten Gegenständen 40 (2)

Verwaltungszuständigkeit 24 (2)

Verweigerung

- der Aussage, vgl. Aussageverweigerungsrecht
- der Mitwirkung im Strafverfahren 16 (4)
- der Unterschrift bei der Vernehmung 51 (5)

Verwertungsverbot 16 (3), 41, 49 (4), 97 (3), 149, 150

Verzeichnis

- der beschlagnahmten Gegenstände 60 (8), 69 (2)

- rechtsstaatwidrige Verzögerung eines Strafverfahrens 78

Verzögerungsrüge 78 (2)

Völkerrecht 1 (2)

Vollmacht

- des Verteidigers 33

Vollstreckung

- Aussetzung der - 121 (5)
- eines vollstreckbaren Steuerbescheids 72 (10)
- Fortsetzung der - 121 (2)
- Sicherung der - bei Vermögensarrest 72 (1)

Vollstreckungsmodell

- rechtsstaatswidrige Verzögerung eines Strafverfahrens 78

Vorbereitendes Verfahren

- Akteneinsicht im - 35 (9)

Vorermittlungen 10 (1), 13

Vorfeldermittlungen 10 (1), 12, 122 (1)

Vorführung

- Anordnung der - 101
- des Beschuldigten 53 (1), 53 (2), 102 (2)
- des vorläufig Festgenommenen 73 (8)
- des Zeugen 54 (1), 54 (2), 102 (2)
- Rechtsbehelf gegen die Anordnung der - 98 (3)

Vorladung 17 (3)

Vorläufige Einstellung 83

Vorläufige Festnahme 73

- Akteneinsicht bei - 35 (1)
- bei Gefahr im Verzug 73 (2), 73 (3)
- im Bußgeldverfahren 102 (1)
- Vermerk über die - 73 (9)
- Vernehmung nach - 73 (8)
- Zuziehung der Polizei bei - 73 (7)

Vorlage

- an die Staatsanwaltschaft 21, 89, 97 (2), 110
- von Selbstanzeigen und Erklärungen an die BuStra 132

Vorlagepflicht

- im Rahmen von Auskunftersuchen 144 (1), 144 (2), 145

Vortäuschung

- eines Steuerschuldverhältnisses 18

W

Wahlverteidiger 33

Wahrheitsfindung 5

Werbung

- unzulässige - 107 (1)

Wertzeichenfälschung 18

Wettbewerbsregister 136 (1)

Widerspruch

- gegen die Beschlagnahme 60 (8)

Widerstand

- gegen die Durchsuchung 63 (5)
- gegen die Vorführung 53 (2)

Wiederaufnahme

- des Steuerstrafverfahrens 39 (1), 81 (3), 82 (5)

Wiedereinsetzung

- Antrag auf - 118 (2)

Wiedergutmachung 77 Nummer 3

Wiederholungsgefahr 104 (2)

Wirtschaftliche Verhältnisse

- Berücksichtigung der - bei der Strafzumessung 85 (3)
- Berücksichtigung der - bei der Zumessung der Geldbuße 114
- Offenbarung - für Bestimmung der Tagessatzhöhe 86 (5)
- Offenbarung - für Zumessung der Geldbuße 114, 136 (2)

Wirtschaftsprüfer 115

Wohnsitzwechsel 24 (2)

Wohnungen

- Durchsuchung von - und anderen Räumen 67

Wohnungsbauprämie 19, 106

Z

Zahllast 82 (4)

Zahlungserleichterung 121 (3)

Zahlungspflichten

- Verletzung von - 77 Nummer 2

Zahlungsunfähigkeit 70 (2), 121 (4)

Zeit

- der Durchsuchung 62
- Steuerverkürzung auf - 76 (3)

Zentrales staatsanwaltschaftliches Verfahrensregister

- Mitteilung an - 137 (1)

Zeugen

- Aufzeichnung der Vernehmung in Bild und Ton 49 (8)
- Aushändigung von Vernehmungsprotokollen an - 51 (6)
- Beeinflussung von - 77 Nummer 3
- Beistand des - 34 (4), 49 (9)
- Belehrung des - 47 (3), 49 (8), 149 (2)
- Diplomaten und andere bevorrechtigte Personen als - 152 (6)
- eidliche Vernehmung eines - 43 (1)
- Entschädigung von - 55
- gerichtliche Vernehmung des - 54 (1), 54 (3)
- Ladung eines - 45
- Nichterscheinen eines - 43 (2), 54
- Rechtsbehelf gegen die Anordnung der Vorführung von - 98 (3)
- Rechtstellung des - 47, 91 (1)
- schriftliche Aussage durch den - 52
- Vorführung eines - 54 (1), 54 (2)
- Zuziehung von - 63 (2), 63 (3), 150 (1)

Zeugnisverweigerungsrecht 17 (4), 47 (2), 49 (8), 56 (1), 58, 148, 149 (2), 150 (2)

- der Abgeordneten 151 (3)

Zinsvorteil 114

Ziviles Gefolge

- von Streitkräften 153

Zollkriminalamt 139 (3)

Zollverwaltung 139

Zufallsfunde 57 (2)

Zulässigkeit

- der Beschlagnahme 57, 58
- der Durchsuchung 56 (1), 58 (2)
- der Telekommunikationsüberwachung 74 (1)
- von Zwangsmitteln 16, 144 (1), 144 (2)

Zusammenarbeit

- der Dienststellen Steuer und Zoll 139

- der Steuerverfahren mit anderen Prüfungsstellen 125 (4)
- mit anderen Behörden 42
- mit dem Bundeszentralamt für Steuern 138
- mit der Polizei 142
- mit der Staatsanwaltschaft 91 (5), 94 (2), 95, 123 (6), 140
- mit Steuerverfahren und BuStra 130 (4)
- mit ZKA und LKA 141

Zusammentreffen

- der Ordnungswidrigkeit mit einer Straftat 110
- mehrerer Ordnungswidrigkeiten 111

Zuständigkeit

- bei Amtshandlungen der Steuerverfahren 124
- der BuStra 17 (3)
- der Finanzbehörde 10, 14, 20, 21, 109, 110 (3), 110 (4), 111
- der Finanzkasse für die Erhebung von Geldbußen, Ordnungsgeldern und Kosten 120
- der Staatsanwaltschaft 17 (1), 20, 21, 22
- des Amtsgerichts 60 (2), 60 (8), 60 (9), 73 (8), 117
- des Amtsgerichts bei Rechtsbehelfen 98 (2), 98 (3)
- des Amtsgerichts für Strafbefehle 87 (4)
- des Bundeszentralamts für Steuern 109 (5)
- im Ermittlungsverfahren 10 (1), 17 (1)
- im Vollstreckungsverfahren 121 (2)
- mehrfache - 25
- örtliche - 10 (1), 23, 60 (2)
- sachliche - 10 (1), 23, 110

Zustellung

- an die Verteidigung 33 (2)
- des Bußgeldbescheides 116
- elektronische 116

Zustimmung

- des Beschuldigten bei Einstellung 83 (1)
- des Gerichts bei Einstellung 82 (1), 82 (2), 83 (1)

Zuziehung

- der Betriebsprüfung 125 (2)
- der Steuerverfahren 125 (1)
-

von Polizeibeamten 63 (5), 73 (7), 142

- von Zeugen 63 (2), 63 (3), 150 (1)

Zwang

- zur Verfolgung von Straftaten 14, 15

Zwangsmittel

- Androhung von 16 (2), 144 (1), 144 (2)
- zur Herausgabe von Beweismitteln 60 (11)

Zweifel

- an der Bevollmächtigung 33
- Grundsatz "in dubio pro reo" 5

Normenverzeichnis

AEAO

Anwendungserlass zur Abgabenordnung 1977

AO 1977

Abgabenordnung

AufenthG

Aufenthaltsgesetz

AÜG

Arbeitnehmerüberlassungsgesetz

BDSG

Bundesdatenschutzgesetz

BeamtStG

Beamtenstatusgesetz

BGB

Bürgerliches Gesetzbuch

BpO 2000

Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung
Betriebsprüfungsordnung

BZRG

Gesetz über das Zentralregister und das Erziehungsregister
Bundeszentralregistergesetz

EGGVG

Einführungsgesetz zum Gerichtsverfassungsgesetz

EigZulG

Eigenheimzulagengesetz

ErbStG

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

EStG

Einkommensteuergesetz

EuAbgG

Gesetz über die Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Europäischen Parlaments aus der Bundesrepublik Deutschland - Europaabgeordnetengesetz

EUSTa-VO

Verordnung (EU) 2017/1939 des Rates vom 12. Oktober 2017 zur Durchführung einer Verstärkten Zusammenarbeit zur Errichtung der Europäischen Staatsanwaltschaft (EUSTa)

FVG

Gesetz über die Finanzverwaltung

FZuIG

Forschungszulagengesetz

GBO

Grundbuchordnung

GewO

Gewerbeordnung

GG

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland

GKG

Gerichtskostengesetz

GVG

Gerichtsverfassungsgesetz

GwG

Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten - Geldwäschegesetz

InsO

Insolvenzordnung

InvZuIG 2010

Investitionszulagengesetz 2010

IRG

Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen

JGG

Jugendgerichtsgesetz

JVEG

Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz

KVGKG

Kostenverzeichnis zum Gerichtskostengesetz

KWG

Gesetz über das Kreditwesen

MiStra

Anordnung über Mitteilungen in Strafsachen

MRK

Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten

NATOTrStat

Abkommen zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages über die Rechtsstellung ihrer Truppen vom 19. Juni 1951 (BGBl. 1961 II, 1190)

NATOTrStatZAbk

Zusatzabkommen zu dem Abkommen zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages über die Rechtsstellung ihrer Truppen hinsichtlich der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen vom 3. August 1959 (BGBl. 1961 II, 1218)

OWiG

Gesetz über Ordnungswidrigkeiten

PostG

Postgesetz

RennwLottG

Rennwett- und Lotteriegesetz

RiStBV

Richtlinien für das Strafverfahren und das Bußgeldverfahren

RiVAST

Richtlinien für den Verkehr mit dem Ausland in strafrechtlichen Angelegenheiten

SchwarzArbG

Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung - Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz

SGB 1

Sozialgesetzbuch - Erstes Buch (I) Allgemeiner Teil - (Artikel 1 des Gesetzes vom 11. Dezember 1975, BGBl. I, 3015)

StBerG

Steuerberatungsgesetz

StGB

Strafgesetzbuch

StPO

Strafprozessordnung

StrEG

Gesetz über die Entschädigung für Strafverfolgungsmaßnahmen

StreitkrNotWG

Gesetz zu den Notenwechseln vom 25. September 1990 und vom 23. September 1991 über die Rechtsstellung der in Deutschland stationierten verbündeten Streitkräfte und zu dem Übereinkommen vom 25. September 1990 zur Regelung bestimmter Fragen in Bezug auf Berlin vom 3. Januar 1994 (BGBl. 1994 II, 26), zuletzt geändert durch Artikel 12g Absatz 2 des Gesetzes vom 24. August 2004 (BGBl. I, 2198)

UStG

Umsatzsteuergesetz

5. VermBG

Fünftes Gesetz zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer - 5. Vermögensbildungsgesetz

VwZG

Verwaltungszustellungsgesetz

WoPG

Wohnungsbau-Prämiengesetz

WRegG

Gesetz zur Einrichtung und zum Betrieb eines Registers zum Schutz des Wettbewerbs um öffentliche Aufträge und Konzessionen - Wettbewerbsregistergesetz

WRegV

Wettbewerbsregisterverordnung

WÜK

Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen

ZFdG

Gesetz über das Zollkriminalamt und die Zollfahndungsämter - Zollfahndungsdienstgesetz

ZPO

Zivilprozessordnung

ZStVBetrV

Verordnung über den Betrieb des Zentralen Staatsanwaltschaftlichen Verfahrensregisters

Paragrafenverzeichnis

AEAO zu § 30	Nummer 128
AEAO zu § 30	Nummer 129
AEAO zu § 30	Nummer 137 Abs. 1 S. 1 Nummer 7
AEAO zu § 31a	Nummer 136 Abs. 1 S. 2
AEAO zu § 31b	Nummer 136 Abs. 1 S. 2
AEAO zu § 107	Nummer 147 Abs. 2
AEAO zu § 191	Nummer 126 S. 1
AO 1977	Nummer 18 Nummer 1 S. 1

AO 1977; Teile 1-4	Nummer 123 Abs. 2 S. 1
AO 1977; Teile 1-5	Nummer 123 Abs. 5 S. 1
AO 1977; § 30	Nummer 129 S. 1
AO 1977; § 30	Nummer 129 S. 3
AO 1977; § 30 Abs. 4 Nummer 1	Nummer 35 Abs. 4 S. 2
AO 1977; § 30 Abs. 4 Nummer 1	Nummer 80 Abs. 3
AO 1977; § 30 Abs. 4 Nummer 1	Nummer 86 Abs. 5
AO 1977; § 30 Abs. 4 Nummer 1	Nummer 114 Abs. 3
AO 1977; § 30 Abs. 4 Nummer 2	Nummer 80 Abs. 3
AO 1977; § 31a	Nummer 129 Abs. 1
AO 1977; § 31a Abs. 1 Nummer 1 a	Nummer 129 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 31b	Nummer 129 Abs. 1
AO 1977; § 69	Nummer 126 S. 2
AO 1977; § 71	Nummer 126 S. 2
AO 1977; § 80a	Nummer 105 Nummer 5
AO 1977; § 93	Nummer 144 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 93	Nummer 145 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 93	Nummer 145 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 93b	Nummer 145 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 95	Nummer 77 Nummer 1 b
AO 1977; § 97	Nummer 145 Abs. 3
AO 1977; § 97	Nummer 144 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 100	Nummer 144 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 100	Nummer 145 Abs. 3
AO 1977; § 101	Nummer 144 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 102 Abs. 1 Nummer 4	Nummer 148 S. 2
AO 1977; § 103	Nummer 144 Abs. 3 S. 2
AO 1977; § 104 Abs. 2 S. 1	Nummer 58 Abs. 5 S. 1
AO 1977; § 104 Abs. 2 S. 2	Nummer 58 Abs. 5 S. 2
AO 1977; § 105 Abs. 1	Nummer 145 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 107	Nummer 147 Abs. 2
AO 1977; § 112 Abs. 3-5	Nummer 122 Abs. 2 S. 2
AO 1977; § 116 Abs. 1	Nummer 138 S. 2
AO 1977; § 117	Nummer 1 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 117a	Nummer 1 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 117b	Nummer 1 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 153	Nummer 132 Abs. 1 S. 3
AO 1977; § 156 Abs. 2	Nummer 39 Abs. 5
AO 1977; § 162	Nummer 16 Abs. 2 S. 4

AO 1977; § 162	Nummer 71 Abs. 2
AO 1977; § 162	Nummer 127 Abs. 2 S. 4
AO 1977; §§ 193-207	Nummer 123 Abs. 5 S. 2
AO 1977; § 196	Nummer 123 Abs. 5 S. 2
AO 1977; § 196	Nummer 125 Abs. 2 S. 2
AO 1977; § 197	Nummer 123 Abs. 5 S. 2
AO 1977; § 200	Nummer 123 Abs. 2 S. 2 Nummer 4 S. 2
AO 1977; § 201 Abs. 2	Nummer 8 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 201 Abs. 2	Nummer 8 Abs. 2
AO 1977; § 201 Abs. 2	Nummer 131 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 201 Abs. 2	Nummer 131 Abs. 3 Nummer 2
AO 1977; § 202 Abs. 1	Nummer 127 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 202 Abs. 2	Nummer 127 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 208	Nummer 42 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 1 Nummer 1	Nummer 12 Abs. 2
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 1 Nummer 1	Nummer 122 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 1 Nummer 2	Nummer 12 Abs. 2
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 1 Nummer 2	Nummer 122 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 1 Nummer 2	Nummer 122 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 1 Nummer 3	Nummer 12 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 1 Nummer 3	Nummer 12 Abs. 1 S. 4
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 1 Nummer 3	Nummer 122 Abs. 1 S. 3
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 2	Nummer 123 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 2	Nummer 123 Abs. 5 S. 1
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 2	Nummer 144 Abs. 1
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 3	Nummer 123 Abs. 2 S. 2
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 3	Nummer 123 Abs. 5 S. 1
AO 1977; § 208 Abs. 1 S. 3	Nummer 144 Abs. 1
AO 1977; § 208 Abs. 2 Nummer 1	Nummer 122 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 233a	Nummer 11 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 233a	Nummer 11 Abs. 5 S. 1
AO 1977; § 233a	Nummer 82 Abs. 4 S. 1
AO 1977; § 235	Nummer 11 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 235	Nummer 11 Abs. 5 S. 1
AO 1977; § 235	Nummer 82 Abs. 4 S. 1
AO 1977; § 235	Nummer 132 Abs. 3 S. 2
AO 1977; § 235 Abs. 4	Nummer 11 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 235 Abs. 4	Nummer 11 Abs. 5 S. 1
AO 1977; § 235 Abs. 4	Nummer 82 Abs. 4 S. 1

AO 1977; §§ 249 ff.	Nummer 71 Abs. 3 S. 1
AO 1977; §§ 249 ff.	Nummer 121 Abs. 2 S. 2
AO 1977; § 255 Abs. 1 S. 1	Nummer 144 Abs. 2
AO 1977; § 324	Nummer 70 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 324	Nummer 70 Abs. 1 S. 3
AO 1977; § 324	Nummer 71 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 328	Nummer 16 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 328	Nummer 58 Abs. 5 S. 3
AO 1977; § 328	Nummer 144 Abs. 1
AO 1977; § 369	Nummer 18
AO 1977; § 369 Abs. 1 Nummer 1	Nummer 11 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 370	Nummer 18 Nummer 1
AO 1977; § 370	Nummer 19 Nummer 1
AO 1977; § 370	Nummer 70 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 370 Abs. 1	Nummer 74 Abs. 1 S. 1 Nummer 1 a
AO 1977; § 370 Abs. 3	Nummer 84 Abs. 3 S. 2
AO 1977; § 370 Abs. 3 S. 2 Nummer 1	Nummer 74 Abs. 1 S. 1 Nummer 1 a
AO 1977; § 370 Abs. 3 S. 2 Nummer 1	Nummer 76 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 370 Abs. 3 S. 2 Nummer 5	Nummer 74 Abs. 1 S. 1 Nummer 1 a
AO 1977; § 370 Abs. 4	Nummer 82 Abs. 4 S. 4
AO 1977; § 371	Nummer 22 Abs. 2 S. 2
AO 1977; § 371	Nummer 132 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 371 Abs. 1	Nummer 11 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 371 Abs. 1	Nummer 11 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 371 Abs. 2	Nummer 132 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 371 Abs. 2	Nummer 11 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 371 Abs. 2 S. 1 Nummer 1	Nummer 132 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 371 Abs. 2 S. 1 Nummer 1 e	Nummer 11 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 371 Abs. 2 S. 1 Nummer 2	Nummer 132 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 371 Abs. 2 S. 1 Nummer 3	Nummer 82 Abs. 4 S. 1
AO 1977; § 371 Abs. 2 S. 1 Nummer 3	Nummer 132 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 371 Abs. 2 S. 1 Nummer 4	Nummer 82 Abs. 4 S. 1
AO 1977; § 371 Abs. 2 S. 1 Nummer 4	Nummer 132 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 371 Abs. 2a S. 1	Nummer 132 Abs. 2 S. 4
AO 1977; § 371 Abs. 2a S. 2	Nummer 132 Abs. 2 S. 2
AO 1977; § 371 Abs. 2a S. 2	Nummer 132 Abs. 2 S. 3
AO 1977; § 371 Abs. 2a S. 3	Nummer 132 Abs. 2 S. 2
AO 1977; § 371 Abs. 3	Nummer 11 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 371 Abs. 3	Nummer 132 Abs. 3 S. 1

AO 1977; § 371 Abs. 3 S. 2	Nummer 132 Abs. 2 S. 4
AO 1977; § 375 Abs. 1 Nummer 1	Nummer 82 Abs. 2 S. 3
AO 1977; § 375 Abs. 1 Nummer 2	Nummer 82 Abs. 2 S. 3
AO 1977; § 375 Abs. 1 Nummer 3	Nummer 82 Abs. 2 S. 3
AO 1977; § 378	Nummer 105 Nummer 1
AO 1977; § 378	Nummer 108 S. 2
AO 1977; § 378 Abs. 3	Nummer 132 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 378 Abs. 3 S. 1	Nummer 132 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 378 Abs. 3 S. 2	Nummer 132 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 379	Nummer 105 Nummer 2
AO 1977; § 379 Abs. 2 Nummer 1 e	Nummer 109 Abs. 5 Nummer 3
AO 1977; § 379 Abs. 2 Nummer 1 f	Nummer 109 Abs. 5 Nummer 3
AO 1977; § 380	Nummer 105 Nummer 3
AO 1977; § 383	Nummer 105 Nummer 4
AO 1977; § 383b	Nummer 105 Nummer 5
AO 1977; § 385	Nummer 1 Abs. 2 S. 3
AO 1977; § 385	Nummer 133
AO 1977; § 385 Abs. 1	Nummer 35 Abs. 5 S. 3
AO 1977; § 385 Abs. 1	Nummer 35 Abs. 7 S. 5
AO 1977; §§ 386 ff.	Nummer 1 Abs. 2 S. 3
AO 1977; § 386 Abs. 2	Nummer 32 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 386 Abs. 2	Nummer 82 Abs. 4 S. 5
AO 1977; § 386 Abs. 2 Nummer 1	Nummer 17 Abs. 1 Nummer 1
AO 1977; § 386 Abs. 2 Nummer 2	Nummer 17 Abs. 1 Nummer 2
AO 1977; § 386 Abs. 3	Nummer 20 S. 1
AO 1977; § 386 Abs. 4	Nummer 75 Abs. 3
AO 1977; § 386 Abs. 4 S. 1	Nummer 22 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 386 Abs. 4 S. 2	Nummer 17 Abs. 1
AO 1977; § 387	Nummer 107 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 387 Abs. 1	Nummer 23 S. 2
AO 1977; § 387 Abs. 1	Nummer 109 Abs. 4
AO 1977; § 387 Abs. 2	Nummer 23 S. 1
AO 1977; § 387 Abs. 2	Nummer 91 Abs. 4
AO 1977; § 387 Abs. 2	Nummer 109 Abs. 4
AO 1977; § 388	Nummer 24 Abs. 1
AO 1977; § 388	Nummer 25 Abs. 1 S. 3
AO 1977; § 388 Abs. 2	Nummer 24 Abs. 2 S. 2
AO 1977; § 389	Nummer 24 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 390	Nummer 25 Abs. 1 S. 1

AO 1977; § 390 Abs. 1	Nummer 25 Abs. 2
AO 1977; § 390 Abs. 2	Nummer 25 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 390 Abs. 2 S. 2	Nummer 25 Abs. 3 S. 4
AO 1977; § 392 Abs. 1	Nummer 32 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 393 Abs. 1 S. 1	Nummer 16 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 393 Abs. 1 S. 1	Nummer 123 Abs. 4
AO 1977; § 393 Abs. 1 S. 2	Nummer 16 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 393 Abs. 1 S. 2	Nummer 16 Abs. 2 S. 2
AO 1977; § 393 Abs. 1 S. 3	Nummer 16 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 393 Abs. 1 S. 4	Nummer 16 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 393 Abs. 1 S. 4	Nummer 16 Abs. 3 S. 3
AO 1977; § 393 Abs. 1 S. 4	Nummer 29 S. 1
AO 1977; § 393 Abs. 1 S. 4	Nummer 150 Abs. 4
AO 1977; § 393 Abs. 2	Nummer 150 Abs. 5
AO 1977; § 395	Nummer 92 Abs. 3
AO 1977; § 396	Nummer 40 Abs. 1 S. 3
AO 1977; § 397	Nummer 27 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 397 Abs. 2	Nummer 30 S. 1
AO 1977; § 397 Abs. 3	Nummer 28 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 398	Nummer 75 Abs. 2
AO 1977; § 398	Nummer 82
AO 1977; § 398	Nummer 82 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 398	Nummer 92 Abs. 4
AO 1977; § 398 S. 2	Nummer 82 Abs. 2 S. 3
AO 1977; § 398a	Nummer 82
AO 1977; § 398a	Nummer 82 Abs. 4 S. 1
AO 1977; § 398a	Nummer 132 Abs. 1 S. 3
AO 1977; § 398a Abs. 1 Nummer 2 a	Nummer 82 Abs. 4 S. 1
AO 1977; § 398a Abs. 1 Nummer 2 b	Nummer 82 Abs. 4 S. 1
AO 1977; § 398a Abs. 1 Nummer 2 c	Nummer 82 Abs. 4 S. 1
AO 1977; § 398a Abs. 2	Nummer 82 Abs. 4 S. 4
AO 1977; § 399	Nummer 40 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 399	Nummer 60 Abs. 5 S. 1
AO 1977; § 399	Nummer 82 Abs. 4 S. 5
AO 1977; § 399 Abs. 1	Nummer 17 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 399 Abs. 1	Nummer 61 Abs. 1
AO 1977; § 399 Abs. 1	Nummer 69 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 399 Abs. 2	Nummer 23 S. 2
AO 1977; § 399 Abs. 2	Nummer 60 Abs. 5 S. 2

AO 1977; § 399 Abs. 2	Nummer 133
AO 1977; § 399 Abs. 2 S. 2	Nummer 20 S. 2
AO 1977; § 399 Abs. 2 S. 2	Nummer 91 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 399 Abs. 2 S. 2	Nummer 91 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 399 Abs. 2 S. 2	Nummer 98 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 399 Abs. 2 S. 2	Nummer 123 Abs. 3 Nummer 2
AO 1977; § 400	Nummer 84 Abs. 1
AO 1977; § 400 Halbs. 1	Nummer 87 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 400 Halbs. 2	Nummer 75 Abs. 3
AO 1977; § 400 Halbs. 2	Nummer 89 Abs. 1
AO 1977; § 401	Nummer 90 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 402	Nummer 40 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 402	Nummer 97 Abs. 2 S. 3
AO 1977; § 402 Abs. 1	Nummer 91 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 402 Abs. 1	Nummer 91 Abs. 3 S. 2
AO 1977; § 402 Abs. 2	Nummer 91 Abs. 4
AO 1977; § 403 Abs. 1 S. 1	Nummer 92 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 403 Abs. 1 S. 1	Nummer 142 Abs. 2
AO 1977; § 403 Abs. 1 S. 2	Nummer 92 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 403 Abs. 1 S. 3	Nummer 92 Abs. 1 S. 4
AO 1977; § 403 Abs. 2	Nummer 92 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 403 Abs. 4	Nummer 92 Abs. 4
AO 1977; § 404	Nummer 42 Abs. 1 S. 2
AO 1977; § 404	Nummer 60 Abs. 5 S. 1
AO 1977; § 404	Nummer 97 Abs. 2 S. 3
AO 1977; § 404	Nummer 123 Abs. 6
AO 1977; § 404 S. 1	Nummer 123 Abs. 3 Nummer 1
AO 1977; § 404 S. 2	Nummer 123 Abs. 3 Nummer 2
AO 1977; § 404 S. 2	Nummer 123 Abs. 3 Nummer 3
AO 1977; § 404 S. 2 Halbs. 1	Nummer 69 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 405	Nummer 55
AO 1977; § 406	Nummer 37 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 407	Nummer 75 Abs. 3
AO 1977; § 407 Abs. 1 S. 4	Nummer 94 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 407 Abs. 1 S. 5	Nummer 94 Abs. 3 S. 1
AO 1977; § 409	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 409	Nummer 107 Abs. 2 S. 1
AO 1977; § 409 S. 1	Nummer 109 Abs. 4
AO 1977; § 409 S. 2	Nummer 109 Abs. 4

AO 1977; § 410	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 1	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 2	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 3	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 4	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 5	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 6	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 7	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 7	Nummer 133
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 8	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 9	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 10	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 11	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 410 Abs. 1 Nummer 12	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 411	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 411	Nummer 115 Abs. 1 S. 1
AO 1977; § 412	Nummer 100 Abs. 1
AO 1977; § 412 Abs. 1	Nummer 116 S. 1
AufenthG; § 88 Abs. 3	Nummer 137 Abs. 1 S. 1 Nummer 3 S. 1
BDSG; 1. Teil	Nummer 129a Abs. 1
BDSG; 2. Teil	Nummer 129a Abs. 1
BDSG; § 57	Nummer 129a Abs. 3
BDSG; § 58	Nummer 129 Abs. 3
BeamtStG; § 49	Nummer 137 Abs. 1 S. 1 Nummer 7
BeamtStG; § 49	Nummer 137 Abs. 1 S. 1 Nummer 8
BGB; § 1589	Nummer 47 Abs. 2 S. 3
BGB; § 1590	Nummer 47 Abs. 2 S. 3
BpO 2000	Nummer 123 Abs. 5 S. 2
BpO 2000; § 10 Abs. 1	Nummer 131 Abs. 1
BZRG; § 41 Abs. 1 Nummer 4	Nummer 134 Abs. 3
BZRG; § 41 Abs. 3 S. 2	Nummer 134 Abs. 3
BZRG; § 51	Nummer 41 S. 2
BZRG; § 51	Nummer 77 Nummer 1 b
EGGVG; §§ 23 ff.	Nummer 98 Abs. 4 S. 1
EGGVG; § 25 Abs. 1	Nummer 98 Abs. 4 S. 1
EigZulG; § 15 Abs. 2	Nummer 19 Nummer 2
ErbStG; § 33 Abs. 4	Nummer 105 Nummer 7
ESTG; § 4 Abs. 5 S. 1 Nummer 8 S. 4	Nummer 114 Abs. 2

ESTG; § 4 Abs. 5 S. 1 Nummer 10	Nummer 136 Abs. 1 S. 1 Nummer 3
ESTG; § 39 Abs. 9	Nummer 109 Abs. 4
ESTG; § 39e Abs. 4 S. 7	Nummer 109 Abs. 4
ESTG; § 50e Abs. 1	Nummer 105 S. 1 Nummer 7
ESTG; § 50e Abs. 1	Nummer 109 Abs. 5
ESTG; § 50e Abs. 1 a	Nummer 109 Abs. 5 Nummer 2
ESTG; § 50e Abs. 2	Nummer 108 S. 1
ESTG; § 96 Abs. 7	Nummer 19 Nummer 1
ESTG; § 96 Abs. 7	Nummer 106
ESTG; § 108	Nummer 19 Nummer 1
ESTG; § 108	Nummer 106
EuAbgG; § 6	Nummer 151 Abs. 3 S. 2
EUSTa-VO	Nummer 140a Abs. 1
EUSTa-VO; Art. 22 Abs. 1	Nummer 140a Abs. 2 S. 1
EUSTa-VO; Art. 24 Abs. 1	Nummer 22 Abs. 3
EUSTa-VO; Art. 24 Abs. 1	Nummer 140a Abs. 2 S. 1
EUSTa-VO; Art. 24 Abs. 1	Nummer 140a Abs. 4 S. 3
EUSTa-VO; Art. 24 Abs. 2	Nummer 24 Abs. 3
EUSTa-VO; Art. 24 Abs. 2	Nummer 140a Abs. 2 S. 2
EUSTa-VO; Art. 24 Abs. 4	Nummer 140a Abs. 3
EUSTa VO; Art. 25 Abs. 2	Nummer 140a Abs. 2 S. 1
EUSTa VO; Art. 25 Abs. 3	Nummer 140a Abs. 2 S. 1
FVG; § 12 Abs. 2	Nummer 139 Abs. 1 S. 2
FVG; § 17 Abs. 2	Nummer 91 Abs. 5
FZulG; § 13	Nummer 19 Nummer 1
FZulG; § 13	Nummer 106
GBO; § 29 Abs. 3	Nummer 72 Abs. 5 S. 1 Nummer 3
GewO; § 35	Nummer 136 Abs. 1 Nummer 1
GewO; § 149 Abs. 2 Nummer 3	Nummer 136 Abs. 1 Nummer 2
GewO; § 153a Abs. 1	Nummer 136 Abs. 1 Nummer 2
GG; Art. 3	Nummer 14 S. 2
GG; Art. 19 Abs. 4	Nummer 128 Abs. 2 S. 4
GKG	Nummer 1 Abs. 2 S. 3
GKG; § 1 S. 1 Nummer 5	Nummer 35 Abs. 7 S. 5
GKG; § 3 Abs. 2	Nummer 35 Abs. 7 S. 5
GVG	Nummer 1 Abs. 2 S. 3
GVG; § 18	Nummer 152 Abs. 1 S. 1
GVG; § 19	Nummer 152 Abs. 3
GVG; § 20	Nummer 152 Abs. 1 S. 1

GVG; § 58	Nummer 73 Abs. 8 S. 10
GVG; § 152	Nummer 60 Abs. 5 S. 1
GVG; § 152	Nummer 69 Abs. 1 S. 1
GVG; § 152	Nummer 123 Abs. 6
GVG; § 186 Abs. 1	Nummer 49 Abs. 7
GVG; § 187 Abs. 1	Nummer 49 Abs. 6
GVG; § 198	Nummer 78 Abs. 2 S. 1
GVG; § 198 Abs. 3	Nummer 78 Abs. 2 S. 2
GVG; § 199	Nummer 78 Abs. 2 S. 1
GVG; § 199	Nummer 78 Abs. 2 S. 2
GVG; § 199 Abs. 3	Nummer 78 Abs. 2 S. 3
GVG; § 200	Nummer 78 Abs. 2 S. 1
GVG; § 201	Nummer 78 Abs. 2 S. 1
GwG; § 50 Nummer 7	Nummer 109 Abs. 2 Nummer 2
GwG; § 50 Nummer 7a	Nummer 109 Abs. 2 Nummer 1
GwG; § 56	Nummer 107 Abs. 3
GwG; § 56 Abs. 5 S. 1	Nummer 109 Abs. 2 Nummer 1
GwG; § 56 Abs. 6	Nummer 109 Abs. 2
InsO; § 174 Abs. 2	Nummer 70 Abs. 2 S. 2
InsO; § 290 Abs. 1	Nummer 70 Abs. 2 S. 3 Nummer 3 S. 1
InsO; § 297a	Nummer 70 Abs. 2 S. 3 Nummer 3 S. 2
InsO; § 302 Nummer 1	Nummer 70 Abs. 2 S. 1
InsO; § 303	Nummer 70 Abs. 2 S. 3 Nummer 3 S. 3
InvZulG 2010; § 15	Nummer 19 Nummer 2
InvZulG 2010; § 15	Nummer 19 Nummer 3
IRG	Nummer 1 Abs. 3 S. 1
JGG	Nummer 1 Abs. 2 S. 3
JGG; § 1 Abs. 2	Nummer 154 S. 1
JVEG	Nummer 55
JVEG	Nummer 147 Abs. 1
JVEG; § 1	Nummer 55
JVEG; § 23, Anlage 3	Nummer 74 Abs. 3
KredWVG; § 8 Abs. 2	Nummer 136 Abs. 1 Nummer 3 S. 1
KVGKG; Nummer 9003	Nummer 35 Abs. 5 S. 3
KVGKG; Nummer 9003	Nummer 35 Abs. 7 S. 5
MiStra	Nummer 137 Abs. 3
MiStra; Nummer 25 Abs. 1	Nummer 136 Abs. 1 Nummer 3 S. 5
MRK	Nummer 1 Abs. 2 S. 4
MRK; Art. 6	Nummer 6 Abs. 1 S. 2

MRK; Art. 6 Abs. 2	Nummer 4 Abs. 2 S. 1
NATOTrStat	Nummer 153 S. 2
NATOTrStatZAbk	Nummer 153 S. 2
OWiG; § 9	Nummer 136 Abs. 1 Nummer 2
OWiG; § 17	Nummer 129 Abs. 2 S. 1
OWiG; § 17 Abs. 3	Nummer 114 Abs. 1 S. 1
OWiG; § 17 Abs. 3	Nummer 114 Abs. 3
OWiG; § 17 Abs. 4	Nummer 114 Abs. 1 S. 3
OWiG; § 18 S. 1	Nummer 121 Abs. 3 S. 2
OWiG; § 18 S. 2	Nummer 121 Abs. 3 S. 1
OWiG; § 21	Nummer 110 Abs. 3 S. 1
OWiG; § 29a	Nummer 90 Abs. 1 S. 1
OWiG; § 29a Abs. 5	Nummer 109 Abs. 3
OWiG; § 30	Nummer 90 Abs. 1 S. 1
OWiG; § 30	Nummer 90 S. 4
OWiG; § 30	Nummer 107 Abs. 2 S. 2
OWiG; § 30	Nummer 109 Abs. 1 Nummer 3
OWiG; § 36 Abs. 1	Nummer 107 Abs. 2 S. 1
OWiG; § 36 Abs. 1 Nummer 1	Nummer 109 Abs. 2
OWiG; § 38	Nummer 111 Abs. 1 S. 1
OWiG; § 39	Nummer 111 Abs. 1 S. 1
OWiG; § 39 Abs. 2	Nummer 111 Abs. 1 S. 2
OWiG; § 39 Abs. 2	Nummer 111 Abs. 2 S. 2
OWiG; § 39 Abs. 3 Nummer 2	Nummer 111 Abs. 1 S. 2
OWiG; § 39 Abs. 3 Nummer 3	Nummer 111 Abs. 1 S. 2
OWiG; § 40	Nummer 110 Abs. 1
OWiG; § 40	Nummer 110 Abs. 3 S. 1
OWiG; § 42 Abs. 1 S. 1	Nummer 110 Abs. 2 S. 1
OWiG; § 42 Abs. 1 S. 2	Nummer 110 Abs. 2 S. 1
OWiG; § 46 Abs. 1	Nummer 100 Abs. 1
OWiG; § 46 Abs. 1	Nummer 113 Abs. 1 S. 1
OWiG; § 46 Abs. 1	Nummer 133
OWiG; § 46 Abs. 2	Nummer 103 Abs. 1 S. 1
OWiG; § 46 Abs. 2	Nummer 133
OWiG; § 46 Abs. 3	Nummer 101 Nummer 6
OWiG; § 46 Abs. 3 S. 1	Nummer 102 Abs. 1 S. 1
OWiG; § 46 Abs. 5	Nummer 102 Abs. 2
OWiG; § 47 Abs. 1	Nummer 104 Abs. 1 S. 1
OWiG; § 47 Abs. 1	Nummer 113 Abs. 1 S. 1

OWiG; § 47 Abs. 1	Nummer 130 Abs. 2 S. 1
OWiG; § 49	Nummer 101 Nummer 3
OWiG; § 49	Nummer 101 Nummer 7
OWiG; § 49a	Nummer 137 Abs. 4
OWiG; § 49b	Nummer 137 Abs. 4
OWiG; § 49c	Nummer 137 Abs. 4
OWiG; § 49d	Nummer 137 Abs. 4
OWiG; § 50 Abs. 1 S. 1	Nummer 121 Abs. 1 Nummer 2
OWiG; § 50 Abs. 1 S. 2	Nummer 116 S. 1
OWiG; § 51 Abs. 2	Nummer 116 S. 1
OWiG; § 52 Abs. 2 S. 1	Nummer 118 Abs. 2 S. 1
OWiG; § 53 Abs. 1 S. 1	Nummer 103 Abs. 2
OWiG; § 53 Abs. 1 S. 3	Nummer 103 Abs. 2
OWiG; § 55 Abs. 1	Nummer 102 Abs. 3
OWiG; § 55 Abs. 2	Nummer 102 Abs. 4
OWiG; § 61	Nummer 113 Abs. 2
OWiG; § 62	Nummer 118 Abs. 2 S. 2
OWiG; § 62 Abs. 2 S. 2	Nummer 117
OWiG; § 62 Abs. 2 S. 2	Nummer 121 Abs. 1 Nummer 2
OWiG; § 65	Nummer 113 Abs. 2
OWiG; § 66	Nummer 113 Abs. 2
OWiG; § 68	Nummer 117
OWiG; § 69 Abs. 1 S. 1	Nummer 118 Abs. 1 S. 4
OWiG; § 69 Abs. 2	Nummer 118 Abs. 2 S. 2
OWiG; § 69 Abs. 2 S. 1	Nummer 118 Abs. 1 S. 2
OWiG; § 69 Abs. 3	Nummer 118 Abs. 2 S. 2
OWiG; § 69 Abs. 3 S. 1	Nummer 118 Abs. 1 S. 4
OWiG; § 88 Abs. 2 S. 1	Nummer 119 Abs. 1 S. 3
OWiG; § 92	Nummer 121 Abs. 2 S. 1
OWiG; § 93 Abs. 2	Nummer 121 Abs. 3 S. 2
OWiG; § 93 Abs. 4 S. 1	Nummer 121 Abs. 3 S. 1
OWiG; § 94	Nummer 120 S. 2
OWiG; § 95 Abs. 1	Nummer 121 Abs. 4 S. 1
OWiG; § 95 Abs. 2	Nummer 121 Abs. 2 S. 3
OWiG; § 96 Abs. 1	Nummer 121 Abs. 4 S. 1
OWiG; § 96 Abs. 1 Nummer 2	Nummer 121 Abs. 4 S. 2
OWiG; § 96 Abs. 1 Nummer 4	Nummer 121 Abs. 4 S. 2
OWiG; § 102 Abs. 1	Nummer 121 Abs. 5
OWiG; § 105 Abs. 1	Nummer 119 Abs. 1 S. 1

OWiG; § 105 Abs. 1	Nummer 119 Abs. 2 S. 3
OWiG; § 105 Abs. 1	Nummer 119 Abs. 4
OWiG; § 106	Nummer 119 Abs. 6
OWiG; § 108 Abs. 1	Nummer 119 Abs. 7
OWiG; § 110	Nummer 113 Abs. 1 S. 3
OWiG; § 130	Nummer 107 Abs. 2 S. 1
OWiG; § 130	Nummer 109 Abs. 1 Nummer 3
OWiG; § 131 Abs. 3	Nummer 107 Abs. 2 S. 1
PostG; § 39	Nummer 42 Abs. 2
RennwLottG; § 23	Nummer 18 Nummer 1 S. 1
RiStBV; Nummer 10	Nummer 43 Abs. 2 S. 1
RiStBV; Nummer 13	Nummer 41 S. 3
RiStBV; Nummer 14	Nummer 41 S. 3
RiStBV; Nummer 15 Abs. 1-3	Nummer 41 S. 3
RiStBV; Nummern 39 ff.	Nummer 53 Abs. 1 Nummer 5
RiStBV; Nummer 44	Nummer 45
RiStBV; Nummer 45 Abs. 2	Nummer 51 Abs. 2 S. 2
RiStBV; Nummer 54 Abs. 2 S. 1	Nummer 45
RiStBV; Nummer 64	Nummer 45
RiStBV; Nummer 66	Nummer 48 S. 2
RiStBV; Nummer 67	Nummer 52 S. 2
RiStBV; Nummer 74	Nummer 40 Abs. 2
RiStBV; Nummer 75	Nummer 69 Abs. 3 S. 2
RiStBV; Nummern 77 ff.	Nummer 61 Abs. 4
RiStBV; Nummer 127	Nummer 94 Abs. 3 S. 1
RiStBV; Nummer 138	Nummer 94 Abs. 3 S. 3
RiStBV; Nummer 147	Nummer 95
RiStBV; Nummer 176	Nummer 87 Abs. 1 S. 3
RiStBV; Nummer 177 Abs. 1	Nummer 87 Abs. 1 S. 3
RiStBV; Nummer 178 Abs. 2	Nummer 88 Abs. 1 S. 1
RiStBV; Nummer 186 Abs. 3	Nummer 35 Abs. 3
RiStBV; Nummern 193 ff.	Nummer 152 Abs. 1 S. 1
RiStBV; Nummern 193 ff.	Nummer 152 Abs. 2 S. 2
RiStBV; Nummer 196	Nummer 152 Abs. 6 S. 2
RiStBV; Nummer 197	Nummer 152 Abs. 6 S. 2
RiStBV; Nummer 198	Nummer 152 Abs. 6 S. 2
RiStBV; Nummer 267 Abs. 2	Nummer 140 Abs. 1 S. 2
RiStBV; Nummer 298	Nummer 151 Abs. 2
RiStBV; Nummer 299	Nummer 152 Abs. 7

RiVAST; Nummern 133-137	Nummer 152 Abs. 6 S. 1
SchwarzArbG; § 2 Abs. 1 S. 5	Nummer 139 Abs. 1 S. 1
SGB 1; § 35	Nummer 42 Abs. 2
StBerG; § 5 Abs. 3	Nummer 137 Abs. 2
StBerG; § 10	Nummer 137 Abs. 1 S. 1 Nummer 9
StBerG; § 14 Abs. 1 Nummer 8	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 3
StBerG; § 15 Abs. 3	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 3
StBerG; § 22 Abs. 1	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 3
StBerG; § 22 Abs. 7 Nummer 1	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 3
StBerG; § 22 Abs. 7 Nummer 2	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 3
StBerG; § 23 Abs. 3 S. 1	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 3
StBerG; § 23 Abs. 4	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 3
StBerG; § 25 Abs. 2 S. 1	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 3
StBerG; § 27	Nummer 109 Abs. 2 Nummer 1
StBerG; § 27 Abs. 3	Nummer 137 Abs. 2
StBerG; § 29 Abs. 1	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 3
StBerG; § 76 Abs. 8	Nummer 109 Abs. 2 Nummer 2
StBerG; § 160 Abs. 1	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 1
StBerG; § 161	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 2
StBerG; § 162	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 3
StBerG; § 163	Nummer 107 Abs. 1 Nummer 4
StBerG; § 164	Nummer 100 Abs. 2
StGB; § 9	Nummer 24 Abs. 1
StGB; § 21	Nummer 154 S. 2
StGB; § 24	Nummer 80 Abs. 1 S. 2
StGB; § 26	Nummer 18 Nummer 3
StGB; § 26	Nummer 19 Nummer 5
StGB; § 27	Nummer 18 Nummer 3
StGB; § 27	Nummer 19 Nummer 5
StGB; § 40 Abs. 1	Nummer 85 Abs. 1 S. 1
StGB; § 40 Abs. 2	Nummer 85 Abs. 3 S. 2
StGB; § 40 Abs. 2	Nummer 86 Abs. 5
StGB; § 40 Abs. 2 S. 2	Nummer 86 Abs. 1 S. 1
StGB; § 40 Abs. 2 S. 2	Nummer 86 Abs. 1 S. 2
StGB; § 40 Abs. 3	Nummer 85 Abs. 3 S. 3
StGB; § 44	Nummer 90 Abs. 2 S. 1
StGB; § 46	Nummer 83 Abs. 1 S. 3
StGB; §§ 46 ff.	Nummer 41 S. 1
StGB; § 46 Abs. 1	Nummer 75 Abs. 1 S. 2

StGB; § 46 Abs. 1	Nummer 76 Abs. 1 S. 1
StGB; § 46 Abs. 2	Nummer 75 Abs. 1 S. 3
StGB; § 46 Abs. 2	Nummer 82 Abs. 3 S. 3
StGB; § 46 Abs. 2 S. 2	Nummer 77
StGB; § 54 Abs. 1 S. 2	Nummer 85 Abs. 2 S. 1
StGB; § 54 Abs. 2	Nummer 85 Abs. 2 S. 2
StGB; § 73	Nummer 90 Abs. 1 S. 1
StGB; §§ 73 ff.	Nummer 87 Abs. 5 S. 1
StGB; § 73 Abs. 1	Nummer 70 Abs. 1 S. 2
StGB; § 73a	Nummer 72 Abs. 11
StGB; § 73b	Nummer 70 Abs. 1 S. 2
StGB; § 73c	Nummer 70 Abs. 1 S. 2
StGB; § 73d	Nummer 70 Abs. 1 S. 2
StGB; § 73d Abs. 2	Nummer 72 Abs. 4
StGB; § 74	Nummer 90 Abs. 1 S. 1
StGB; § 75	Nummer 90 Abs. 1 S. 1
StGB; § 76	Nummer 90 Abs. 1 S. 1
StGB; § 76a	Nummer 72 Abs. 11
StGB; § 76a	Nummer 90 Abs. 1 S. 1
StGB; § 76a	Nummer 90 Abs. 1 S. 2
StGB; § 76b	Nummer 90 Abs. 1 S. 1
StGB; § 78	Nummer 81 Abs. 1 S. 2
StGB; § 78a	Nummer 81 Abs. 1 S. 2
StGB; § 78b	Nummer 81 Abs. 1 S. 2
StGB; § 78c	Nummer 81 Abs. 1 S. 2
StGB; § 194 Abs. 3	Nummer 140 Abs. 2 S. 3
StGB; § 257	Nummer 18 Nummer 2
StGB; § 257	Nummer 19 Nummer 4
StGB; § 257	Nummer 58 Abs. 4 Nummer 1
StGB; § 258	Nummer 18 Nummer 2
StGB; § 258	Nummer 58 Abs. 4 Nummer 1
StGB; § 258a	Nummer 58 Abs. 4 Nummer 1
StGB; § 259	Nummer 58 Abs. 4 Nummer 1
StGB; § 260	Nummer 58 Abs. 4 Nummer 1
StGB; § 260a	Nummer 58 Abs. 4 Nummer 1
StGB; § 263	Nummer 19 Nummer 2
StGB; § 263 Abs. 3 S. 2	Nummer 74 Abs. 1 S. 1 Nummer 1 b
StGB; § 264	Nummer 19 Nummer 3
StGB; § 264 Abs. 2 S. 2	Nummer 74 Abs. 1 S. 1 Nummer 1 c

StGB; § 283	Nummer 70 Abs. 2 S. 3 Nummer 4
StPO	Nummer 1 Abs. 2 S. 3
StPO; § 3	Nummer 24 Abs. 3 S. 1
StPO; § 3	Nummer 38 Abs. 1 S. 1
StPO; § 32f Abs. 1	Nummer 35 Abs. 2 S. 3
StPO; § 32f Abs. 2	Nummer 35 Abs. 2 S. 3
StPO; § 32f Abs. 2	Nummer 35 Abs. 5 S. 1
StPO; § 32f Abs. 2	Nummer 35 Abs. 7 S. 3
StPO; § 32f Abs. 3	Nummer 35 Abs. 5 S. 2
StPO; § 33 Abs. 4	Nummer 2 S. 4
StPO; § 42	Nummer 60 Abs. 8 S. 2
StPO; § 48 Abs. 2	Nummer 54 Abs. 2 S. 1
StPO; § 51 Abs. 1 S. 1	Nummer 54 Abs. 1 Nummer 1
StPO; § 51 Abs. 1 S. 2	Nummer 54 Abs. 1 Nummer 1
StPO; § 51 Abs. 1 S. 3	Nummer 54 Abs. 1 Nummer 2
StPO; § 51 Abs. 1 S. 3	Nummer 98 Abs. 3 S. 1
StPO; § 51 Abs. 2 S. 3	Nummer 54 Abs. 2 S. 2
StPO; § 52	Nummer 47 Abs. 2 S. 1
StPO; § 52	Nummer 57 Abs. 4
StPO; § 52 Abs. 1 Nummer 2 a	Nummer 47 Abs. 2 S. 2
StPO; § 52 Abs. 1 Nummer 3	Nummer 47 Abs. 2 S. 2
StPO; § 52 Abs. 3	Nummer 49 Abs. 8 S. 1
StPO; § 52 Abs. 3	Nummer 149 Abs. 2 S. 1
StPO; § 53	Nummer 47 Abs. 2 S. 1
StPO; § 53	Nummer 49 Abs. 6 S. 2
StPO; § 53	Nummer 57 Abs. 4
StPO; § 53	Nummer 149 Abs. 3 S. 1
StPO; § 53	Nummer 150 Abs. 6
StPO; § 53 Abs. 1 Nummer 4	Nummer 151 Abs. 3 S. 2
StPO; § 53 Abs. 1 Nummer 5	Nummer 148 S. 2
StPO; § 53 Abs. 2	Nummer 58 Abs. 3
StPO; § 53a	Nummer 47 Abs. 2 S. 1
StPO; § 53a	Nummer 49 Abs. 8 S. 2
StPO; § 53a	Nummer 57 Abs. 4
StPO; § 53a	Nummer 149 Abs. 3 S. 3
StPO; § 53a	Nummer 150 Abs. 6
StPO; § 53a Abs. 2	Nummer 58 Abs. 3
StPO; § 54	Nummer 48 S. 1
StPO; § 54	Nummer 150 Abs. 2 S. 2

StPO; § 55	Nummer 47 Abs. 3 S. 1
StPO; § 55 Abs. 1	Nummer 150 Abs. 2 S. 3
StPO; § 55 Abs. 2	Nummer 49 Abs. 8 S. 3
StPO; § 56	Nummer 47 Abs. 2 S. 1
StPO; § 56	Nummer 47 Abs. 3 S. 1
StPO; § 57 S. 1	Nummer 49 Abs. 8 S. 4
StPO; § 58	Nummer 49 Abs. 8 S. 5
StPO; § 58a	Nummer 49 Abs. 8 S. 5
StPO; § 62	Nummer 43 Abs. 2 S. 2
StPO; § 68	Nummer 49 Abs. 8 S. 6
StPO; § 68 Abs. 2	Nummer 47 Abs. 3 S. 2
StPO; § 68 Abs. 3	Nummer 47 Abs. 3 S. 2
StPO; § 68 Abs. 4	Nummer 47 Abs. 3 S. 2
StPO; § 68b Abs. 1 S. 1	Nummer 49 Abs. 9 S. 1
StPO; § 68b Abs. 1 S. 3	Nummer 49 Abs. 9 S. 4
StPO; § 68b Abs. 1 S. 4	Nummer 49 Abs. 9 S. 4
StPO; § 68b Abs. 2	Nummer 49 Abs. 9 S. 2
StPO; § 69	Nummer 49 Abs. 8 S. 5
StPO; § 69 Abs. 3	Nummer 149 Abs. 1 S. 1
StPO; § 70	Nummer 54 Abs. 3 S. 1
StPO; § 70 Abs. 4	Nummer 54 Abs. 3 S. 2
StPO; § 72	Nummer 149 Abs. 1 S. 1
StPO; § 72	Nummer 149 Abs. 2 S. 1
StPO; § 81a Abs. 2	Nummer 91 Abs. 3 S. 1
StPO; § 81d	Nummer 64 S. 2
StPO; § 94	Nummer 57 Abs. 1 S. 1 Nummer 1
StPO; § 94	Nummer 61 Abs. 5
StPO; § 94 Abs. 2	Nummer 57 Abs. 3
StPO; § 95	Nummer 17 Abs. 3
StPO; § 95	Nummer 60 Abs. 11 S. 1
StPO; § 95	Nummer 151 Abs. 3 S. 1
StPO; § 95 Abs. 1	Nummer 146 Abs. 3 S. 1
StPO; § 95 Abs. 1	Nummer 146 Abs. 3 S. 4
StPO; § 95 Abs. 2	Nummer 60 Abs. 11 S. 2
StPO; § 97	Nummer 57 Abs. 4
StPO; § 97	Nummer 58 Abs. 5 S. 1
StPO; § 97	Nummer 149 Abs. 4
StPO; § 97 Abs. 1	Nummer 58 Abs. 1 S. 1
StPO; § 97 Abs. 1	Nummer 59 S. 1

StPO; § 97 Abs. 2 S. 3	Nummer 58 Abs. 4
StPO; § 97 Abs. 3	Nummer 151 Abs. 3 S. 2
StPO; § 97 Abs. 4	Nummer 58 Abs. 1 S. 1
StPO; § 98 Abs. 1	Nummer 17 Abs. 3
StPO; § 98 Abs. 1	Nummer 60 Abs. 1
StPO; § 98 Abs. 1	Nummer 60 Abs. 5 S. 1
StPO; § 98 Abs. 1	Nummer 91 Abs. 3 S. 1
StPO; § 98 Abs. 1	Nummer 150 Abs. 1 S. 2
StPO; § 98 Abs. 1	Nummer 123 Abs. 3 Nummer 2
StPO; § 98 Abs. 2 S. 1	Nummer 60 Abs. 8 S. 1
StPO; § 98 Abs. 2 S. 2	Nummer 98 Abs. 2 S. 1
StPO; § 98 Abs. 2 S. 3	Nummer 60 Abs. 8 S. 4
StPO; § 98 Abs. 2 S. 4	Nummer 60 Abs. 8 S. 4
StPO; § 98 Abs. 2 S. 6	Nummer 60 Abs. 9 S. 1
StPO; § 99	Nummer 57 Abs. 1 S. 1 Nummer 2
StPO; § 99 Abs. 1	Nummer 61 Abs. 1
StPO; § 99 Abs. 2	Nummer 61 Abs. 1
StPO; § 100	Nummer 61 Abs. 1
StPO; § 100 Abs. 2	Nummer 61 Abs. 2
StPO; § 100 Abs. 3	Nummer 61 Abs. 3
StPO; § 100a Abs. 1 S. 2	Nummer 74 Abs. 1 S. 2
StPO; § 100a Abs. 1 S. 3	Nummer 74 Abs. 1 S. 2
StPO; § 100a Abs. 2 Nummer 1 n	Nummer 74 Abs. 1 S. 1 Nummer 1 b
StPO; § 100a Abs. 2 Nummer 1 o	Nummer 74 Abs. 1 S. 1 Nummer 1 c
StPO; § 100a Abs. 2 Nummer 2 a	Nummer 74 Abs. 1 S. 1 Nummer 1 a
StPO; § 100e	Nummer 74 Abs. 1 S. 2
StPO; § 100e Abs. 1	Nummer 74 Abs. 2 S. 2
StPO; § 102	Nummer 56 Abs. 1 Nummer 1 S. 1
StPO; § 102	Nummer 60 Abs. 5 S. 1
StPO; § 102	Nummer 63 Abs. 9
StPO; § 102	Nummer 66 S. 1
StPO; § 102	Nummer 67 S. 1
StPO; § 103	Nummer 56 Abs. 1 Nummer 2 S. 1
StPO; § 103	Nummer 60 Abs. 5 S. 1
StPO; § 103	Nummer 66 S. 2
StPO; § 103	Nummer 67 S. 3
StPO; § 103	Nummer 67 S. 4
StPO; § 103	Nummer 68 S. 3
StPO; § 103	Nummer 151 Abs. 3 S. 1

StPO; § 104 Abs. 1	Nummer 62 Abs. 3 S. 1
StPO; § 104 Abs. 1	Nummer 62 Abs. 4
StPO; § 104 Abs. 2	Nummer 62 Abs. 4
StPO; § 104 Abs. 3	Nummer 62 Abs. 3 S. 3
StPO; § 105	Nummer 60 Abs. 10 S. 3
StPO; § 105 Abs. 1	Nummer 17 Abs. 3
StPO; § 105 Abs. 1	Nummer 60 Abs. 1
StPO; § 105 Abs. 1	Nummer 60 Abs. 5 S. 1
StPO; § 105 Abs. 1	Nummer 91 Abs. 3 S. 1
StPO; § 105 Abs. 1	Nummer 150 Abs. 1 S. 2
StPO; § 105 Abs. 1	Nummer 123 Abs. 3 Nummer 2
StPO; § 105 Abs. 2	Nummer 150 Abs. 1 S. 3
StPO; § 106 Abs. 1	Nummer 63 Abs. 4 S. 2
StPO; § 107	Nummer 63 Abs. 9
StPO; § 107	Nummer 69 Abs. 2 S. 1
StPO; § 108	Nummer 57 Abs. 2 S. 1
StPO; § 110	Nummer 69 Abs. 1 S. 1
StPO; § 110 Abs. 1	Nummer 17 Abs. 3
StPO; § 110 Abs. 1	Nummer 69 Abs. 1 S. 1
StPO; § 110 Abs. 1	Nummer 123 Abs. 3 Nummer 3
StPO; § 110 Abs. 3	Nummer 69 Abs. 1 S. 4
StPO; § 111e	Nummer 72 Abs. 9 S. 2
StPO; § 111e Abs. 1	Nummer 70 Abs. 1 S. 2
StPO; § 111e Abs. 1	Nummer 70 Abs. 1 S. 3
StPO; § 111e Abs. 1	Nummer 72 Abs. 2 S. 1
StPO; § 111e Abs. 1 S. 1	Nummer 72 Abs. 1 S. 1
StPO; § 111e Abs. 1 S. 2	Nummer 72 Abs. 1 S. 2
StPO; § 111e Abs. 4	Nummer 70 Abs. 1 S. 2
StPO; § 111e Abs. 4 S. 2	Nummer 72 Abs. 7
StPO; § 111e Abs. 6	Nummer 70 Abs. 1 S. 1
StPO; § 111f	Nummer 72 Abs. 6 S. 3
StPO; § 111f Abs. 1 S. 1	Nummer 72 Abs. 5 Nummer 1 S. 1
StPO; § 111f Abs. 2	Nummer 72 Abs. 5 Nummer 3
StPO; § 111g Abs. 1	Nummer 72 Abs. 7
StPO; § 111h Abs. 2 S. 1	Nummer 72 Abs. 10 S. 1
StPO; § 111h Abs. 2 S. 2	Nummer 72 Abs. 10 S. 2
StPO; § 111j Abs. 1	Nummer 70 Abs. 1 S. 2
StPO; § 111j Abs. 1	Nummer 72 Abs. 2 S. 1
StPO; § 111j Abs. 2 S. 1	Nummer 72 Abs. 2 S. 3

StPO; § 111j Abs. 2 S. 3	Nummer 72 Abs. 9 S. 1
StPO; § 111k Abs. 1 S. 1	Nummer 72 Abs. 5 Nummer 1 S. 1
StPO; § 111k Abs. 1 S. 2	Nummer 72 Abs. 5 Nummer 2
StPO; § 111k Abs. 2	Nummer 72 Abs. 5 Nummer 1 S. 2
StPO; § 111k Abs. 2 S. 2	Nummer 72 Abs. 5 Nummer 1 S. 3
StPO; § 111k Abs. 3	Nummer 72 Abs. 9 S. 1
StPO; § 111l Abs. 1	Nummer 72 Abs. 8
StPO; § 111m Abs. 1 S. 1	Nummer 72 Abs. 6 S. 1
StPO; § 111m Abs. 1 S. 2	Nummer 72 Abs. 6 S. 2
StPO; § 111p Abs. 1	Nummer 72 Abs. 6 S. 3
StPO; § 111p Abs. 2	Nummer 72 Abs. 6 S. 4
StPO; § 111p Abs. 3	Nummer 72 Abs. 6 S. 5
StPO; § 111p Abs. 4	Nummer 72 Abs. 6 S. 4
StPO; § 112	Nummer 22 Abs. 1 S. 3 Nummer 2
StPO; § 112 Abs. 2 Nummer 1	Nummer 73 Abs. 1 S. 1
StPO; § 112 Abs. 2 Nummer 2	Nummer 73 Abs. 1 S. 1
StPO; § 112 Abs. 2 Nummer 3	Nummer 73 Abs. 1 S. 1
StPO; § 113	Nummer 22 Abs. 1 S. 3 Nummer 2
StPO; § 114b	Nummer 29 S. 2
StPO; § 114b	Nummer 73 Abs. 8 S. 1
StPO; § 114b Abs. 2	Nummer 73 Abs. 8 S. 4
StPO; § 114c Abs. 1	Nummer 73 Abs. 8 S. 6
StPO; § 127 Abs. 2	Nummer 73 Abs. 2
StPO; § 127 Abs. 2	Nummer 123 Abs. 3 Nummer 1
StPO; § 127 Abs. 4	Nummer 29 S. 2
StPO; § 127 Abs. 4	Nummer 73 Abs. 8 S. 1
StPO; § 127 Abs. 4	Nummer 73 Abs. 8 S. 6
StPO; § 128 Abs. 1	Nummer 73 Abs. 8 S. 8
StPO; § 134	Nummer 53 Abs. 2 S. 1
StPO; § 134 Abs. 1	Nummer 98 Abs. 3 S. 1
StPO; § 135	Nummer 53 Abs. 2 S. 1
StPO; § 136 Abs. 1	Nummer 28 Abs. 2 S. 1
StPO; § 136 Abs. 1	Nummer 49 Abs. 1 S. 2
StPO; § 136 Abs. 1	Nummer 49 Abs. 1 S. 4
StPO; § 136 Abs. 1 S. 2	Nummer 4 Abs. 1 S. 2
StPO; § 136 Abs. 1 S. 2	Nummer 16 Abs. 4 S. 1
StPO; § 136 Abs. 1 S. 2	Nummer 49 Abs. 5
StPO; § 136 Abs. 1 S. 2	Nummer 149 Abs. 5 Halbs. 1
StPO; § 136 Abs. 1 S. 3	Nummer 32 Abs. 2 S. 2

StPO; § 136 Abs. 1 S. 4	Nummer 32 Abs. 2 S. 2
StPO; § 136 Abs. 2	Nummer 49 Abs. 2 S. 1
StPO; § 136 Abs. 4 Nummer 2	Nummer 49 Abs. 3
StPO; § 136a	Nummer 49 Abs. 4
StPO; § 136a	Nummer 149 Abs. 1 S. 2
StPO; § 136a Abs. 1	Nummer 149 Abs. 1 S. 1
StPO; § 136a Abs. 2	Nummer 149 Abs. 1 S. 1
StPO; § 136a Abs. 3	Nummer 149 Abs. 1 S. 1
StPO; § 137 Abs. 1	Nummer 32 Abs. 1 S. 1
StPO; § 138 Abs. 1	Nummer 32 Abs. 1 S. 2
StPO; § 138 Abs. 2	Nummer 32 Abs. 1 S. 3
StPO; § 138a	Nummer 36 Abs. 1 S. 1
StPO; § 138c	Nummer 36 Abs. 1 S. 1
StPO; § 140	Nummer 49 Abs. 1 S. 2
StPO; § 140 Abs. 1	Nummer 32 Abs. 3 S. 1
StPO; § 140 Abs. 2	Nummer 32 Abs. 3 S. 1
StPO; § 141 Abs. 1	Nummer 49 Abs. 1 S. 2
StPO; § 142 Abs. 1	Nummer 49 Abs. 1 S. 2
StPO; § 145a	Nummer 33 Abs. 2
StPO; § 146	Nummer 32 Abs. 2 S. 4
StPO; § 147 Abs. 1	Nummer 35 Abs. 2 S. 1
StPO; § 147 Abs. 2	Nummer 35 Abs. 2 S. 1
StPO; § 147 Abs. 2 S. 1	Nummer 35 Abs. 1 S. 2
StPO; § 147 Abs. 2 S. 2	Nummer 35 Abs. 1 S. 4
StPO; § 147 Abs. 3	Nummer 35 Abs. 1 S. 1
StPO; § 147 Abs. 4	Nummer 35 Abs. 7 S. 2
StPO; § 147 Abs. 5	Nummer 35 Abs. 8
StPO; § 152 Abs. 2	Nummer 14 S. 1
StPO; § 152 Abs. 2	Nummer 26 Abs. 1
StPO; § 153	Nummer 75 Abs. 2
StPO; §§ 153 ff.	Nummer 92 Abs. 4
StPO; § 153 Abs. 1	Nummer 82
StPO; § 153 Abs. 1 S. 1	Nummer 82 Abs. 1
StPO; § 153 Abs. 1 S. 2	Nummer 82 Abs. 2 S. 1
StPO; § 153 Abs. 1 S. 2	Nummer 82 Abs. 2 S. 2
StPO; § 153 Abs. 1 S. 2	Nummer 82 Abs. 1 S. 5
StPO; § 153a	Nummer 83
StPO; § 153a	Nummer 83 Abs. 1 S. 1
StPO; § 153a	Nummer 83 Abs. 1 S. 4

StPO; § 153a Abs. 1	Nummer 93
StPO; § 153a Abs. 1 S. 2 Nummer 1	Nummer 83 Abs. 2 Nummer 3 S. 2
StPO; § 153a Abs. 1 S. 2 Nummer 2	Nummer 83 Abs. 2 Nummer 3 S. 2
StPO; § 153a Abs. 1 S. 3	Nummer 83 Abs. 3 S. 1
StPO; § 153a Abs. 1 S. 4	Nummer 83 Abs. 3 S. 3
StPO; § 153a Abs. 1 S. 4	Nummer 83 Abs. 4 S. 2
StPO; § 153a Abs. 1 S. 5	Nummer 83 Abs. 4 S. 1
StPO; § 153a Abs. 1 S. 7	Nummer 83 Abs. 1 S. 5
StPO; § 153a Abs. 2	Nummer 96
StPO; § 154	Nummer 39 Abs. 4 S. 1
StPO; § 154	Nummer 39 Abs. 4 S. 4
StPO; § 154	Nummer 39 Abs. 5
StPO; § 154 Abs. 1	Nummer 39 Abs. 1 S. 2
StPO; § 154 Abs. 1 Nummer 1	Nummer 39 Abs. 1 S. 1
StPO; § 154 Abs. 4	Nummer 39 Abs. 1 S. 6
StPO; § 154a	Nummer 39 Abs. 3 S. 1
StPO; § 154a	Nummer 39 Abs. 4 S. 1
StPO; § 154a	Nummer 39 Abs. 4 S. 5
StPO; § 154a	Nummer 39 Abs. 5
StPO; § 154a Abs. 1	Nummer 39 Abs. 1 S. 2
StPO, § 154f	Nummer 40 Abs. 1 S. 3
StPO; § 160	Nummer 37 Abs. 1 S. 1
StPO; § 160 Abs. 2	Nummer 5 S. 1
StPO; § 160 Abs. 2	Nummer 40 Abs. 1 S. 1
StPO; § 160 Abs. 3 S. 1	Nummer 41 S. 1
StPO; § 160a	Nummer 56 Abs. 1 Nummer 2 S. 3
StPO; § 160a	Nummer 149 Abs. 3 S. 1
StPO; § 160b	Nummer 94 Abs. 4
StPO; § 161	Nummer 42 Abs. 1 S. 1
StPO; § 161	Nummer 91 Abs. 1 S. 1
StPO; § 161 Abs. 1 S. 2	Nummer 123 Abs. 6
StPO; § 161a Abs. 1	Nummer 17 Abs. 3
StPO; § 161a Abs. 1 S. 1	Nummer 47 Abs. 1 S. 1
StPO; § 161a Abs. 2	Nummer 17 Abs. 3
StPO; § 161a Abs. 2 S. 1	Nummer 54 Abs. 1 Nummer 1
StPO; § 161a Abs. 2 S. 1	Nummer 54 Abs. 1 Nummer 2
StPO; § 161a Abs. 2 S. 1	Nummer 54 Abs. 2 S. 2
StPO; § 161a Abs. 2 S. 1	Nummer 54 Abs. 3 S. 1
StPO; § 161a Abs. 2 S. 1	Nummer 54 Abs. 3 S. 2

StPO; § 161a Abs. 2 S. 1	Nummer 98 Abs. 3 S. 1
StPO; § 161a Abs. 3 S. 1	Nummer 98 Abs. 3 S. 1
StPO; § 161a Abs. 3 S. 1	Nummer 98 Abs. 3 S. 2
StPO; § 162	Nummer 17 Abs. 3
StPO; § 162	Nummer 43 Abs. 1
StPO; § 162	Nummer 98 Abs. 3 S. 2
StPO; § 162 Abs. 1 S. 1	Nummer 53 Abs. 1 Nummer 4
StPO; § 162 Abs. 1 S. 1	Nummer 54 Abs. 1 Nummer 3
StPO; § 162 Abs. 1 S. 1	Nummer 54 Abs. 3 S. 1
StPO; § 162 Abs. 1 S. 1	Nummer 60 Abs. 2
StPO; § 162 Abs. 1	Nummer 60 Abs. 8 S. 3
StPO; § 163	Nummer 91 Abs. 1 S. 1
StPO; § 163 Abs. 1	Nummer 40 Abs. 1 S. 1
StPO; § 163 Abs. 1	Nummer 133
StPO; § 163 Abs. 1	Nummer 123 Abs. 3 Nummer 1
StPO; § 163 Abs. 2	Nummer 91 Abs. 1 S. 3
StPO; § 163 Abs. 3	Nummer 123 Abs. 3 Nummer 1
StPO; § 163 Abs. 3 S. 1	Nummer 47 Abs. 1 S. 2
StPO; § 163 Abs. 3 S. 1	Nummer 91 Abs. 1 S. 2
StPO; § 163 Abs. 3 S. 2	Nummer 49 Abs. 8 S. 6
StPO; § 163 Abs. 4	Nummer 17 Abs. 4 S. 5
StPO; § 163 Abs. 4 Nummer 4	Nummer 54 Abs. 4 S. 1
StPO; § 163a	Nummer 49 Abs. 1 S. 4
StPO; § 163a Abs. 1	Nummer 79 Abs. 2 S. 2
StPO; § 163a Abs. 1 S. 2	Nummer 53 Abs. 1 Nummer 3
StPO; § 163a Abs. 3	Nummer 16 Abs. 4 S. 1
StPO; § 163a Abs. 3	Nummer 17 Abs. 3
StPO; § 163a Abs. 3	Nummer 34 Abs. 2 S. 2
StPO; § 163a Abs. 3	Nummer 149 Abs. 5 Halbs. 1
StPO; § 163a Abs. 3 S. 1	Nummer 46 Abs. 1 S. 1
StPO; § 163a Abs. 3 S. 2	Nummer 34 Abs. 1
StPO; § 163a Abs. 3 S. 2	Nummer 53 Abs. 2 S. 1
StPO; § 163a Abs. 3 S. 2	Nummer 98 Abs. 3 S. 1
StPO; § 163a Abs. 3 S. 3	Nummer 98 Abs. 3 S. 1
StPO; § 163a Abs. 4	Nummer 16 Abs. 4 S. 1
StPO; § 163a Abs. 4	Nummer 34 Abs. 2 S. 2
StPO; § 163a Abs. 4	Nummer 49 Abs. 1 S. 2
StPO; § 163a Abs. 4	Nummer 123 Abs. 3 Nummer 1
StPO; § 163a Abs. 4 S. 2	Nummer 149 Abs. 5 Halbs. 1

StPO; § 163a Abs. 4 S. 3	Nummer 34 Abs. 1
StPO; § 163a Abs. 5	Nummer 49 Abs. 6
StPO; § 163a Abs. 5	Nummer 49 Abs. 7
StPO; § 163b	Nummer 29 S. 3
StPO; § 164	Nummer 63 Abs. 6
StPO; § 168b	Nummer 51 Abs. 1 S. 2
StPO; § 168b Abs. 3	Nummer 49 Abs. 1 S. 4
StPO; § 168c	Nummer 92 Abs. 2 S. 2
StPO; § 168c Abs. 1	Nummer 34 Abs. 1
StPO; § 168c Abs. 1	Nummer 34 Abs. 2 S. 1
StPO; § 168c Abs. 5	Nummer 34 Abs. 1
StPO; § 169a	Nummer 35 Abs. 1 S. 1
StPO; § 169a	Nummer 76 Abs. 1 S. 5
StPO; § 169a	Nummer 79 Abs. 2 S. 3
StPO; § 169a	Nummer 87 Abs. 1 S. 1
StPO; § 170 Abs. 2	Nummer 80 Abs. 2 S. 1
StPO; § 170 Abs. 2	Nummer 81
StPO; § 170 Abs. 2	Nummer 113 Abs. 1 S. 1
StPO; § 171	Nummer 80 Abs. 3
StPO; § 202a	Nummer 94 Abs. 4
StPO; § 203	Nummer 84 Abs. 2
StPO; § 210 Abs. 2	Nummer 88 Abs. 2
StPO; § 212	Nummer 94 Abs. 4
StPO; § 243 Abs. 5 S. 1	Nummer 4 Abs. 1 S. 2
StPO; § 251	Nummer 43 Abs. 2 S. 2
StPO; § 254	Nummer 43 Abs. 2 S. 1
StPO; § 257c	Nummer 94 Abs. 4
StPO; § 264	Nummer 4 Abs. 1 S. 5
StPO; § 264	Nummer 4 Abs. 1 S. 6
StPO; § 264	Nummer 21 Abs. 1
StPO; § 264	Nummer 25 Abs. 1 S. 2
StPO; § 264 Abs. 1	Nummer 17 Abs. 2 S. 1
StPO; § 267 Abs. 3	Nummer 87 Abs. 2 S. 2
StPO; § 306	Nummer 98 Abs. 1 S. 1
StPO; § 306 Abs. 2	Nummer 117
StPO; § 307 Abs. 2	Nummer 99 S. 2
StPO; § 307 Abs. 2	Nummer 121 Abs. 1 Nummer 2
StPO; § 310 Abs. 1 Nummer 3	Nummer 72 Abs. 9 S. 2
StPO; § 311	Nummer 88 Abs. 2

StPO; § 407 Abs. 2 S. 2	Nummer 84 Abs. 3 S. 1
StPO; § 407 Abs. 2 S. 2	Nummer 87 Abs. 3 S. 3
StPO; § 408 Abs. 1 S. 1 Halbs. 1	Nummer 88 Abs. 2
StPO; § 408 Abs. 1 S. 1 letzter Halbs.	Nummer 88 Abs. 2
StPO; § 408 Abs. 3 S. 2	Nummer 88 Abs. 1 S. 2
StPO; § 408b	Nummer 84 Abs. 3 S. 1
StPO; § 409 Abs. 1	Nummer 87 Abs. 1 S. 2
StPO; § 421	Nummer 72 Abs. 1 S. 3
StPO; § 421	Nummer 87 Abs. 5 S. 1
StPO; § 424 Abs. 1	Nummer 90 Abs. 1 S. 3
StPO; § 432 Abs. 1 S. 1	Nummer 90 Abs. 1 S. 4
StPO; § 444 Abs. 3	Nummer 90 Abs. 1 S. 2
StPO; § 444 Abs. 3	Nummer 90 Abs. 1 S. 4
StPO; § 464 Abs. 1	Nummer 119 Abs. 1 S. 1
StPO; § 464 Abs. 2	Nummer 119 Abs. 4
StPO; § 465	Nummer 49 Abs. 1 S. 2
StPO; § 469	Nummer 119 Abs. 2 S. 3
StPO; § 477 Abs. 5	Nummer 35 Abs. 7 S. 4
StPO; § 492	Nummer 137 Abs. 1 S. 1 Nummer 5
StrEG	Nummer 113 Abs. 1 S. 3
StrEG; § 2	Nummer 80 Abs. 4 S. 1
StrEG; § 9	Nummer 80 Abs. 4 S. 4
StreitkrNotw	Nummer 153 S. 2
UStG; § 26a	Nummer 105 Nummer 6
UStG; § 26a Abs. 2 Nummer 5	Nummer 109 Abs. 5 Nummer 1
UStG; § 26a Abs. 2 Nummer 6	Nummer 109 Abs. 5 Nummer 1
UStG; § 26a Abs. 4	Nummer 109 Abs. 5 Nummer 1
UStG; § 26c	Nummer 18 Nummer 1 S. 1
5. VermBG; § 14 Abs. 3	Nummer 19 Nummer 1
5. VermBG; § 14 Abs. 3	Nummer 106
VwZG; § 3	Nummer 116 S. 2
VwZG; § 5	Nummer 116 S. 2
VwZG; § 5a	Nummer 116 S. 2
WoPG; § 8 Abs. 2	Nummer 19 Nummer 1
WoPG; § 8 Abs. 2	Nummer 106
WRegG; § 2 Abs. 1 Nummer 1	Nummer 136 Abs. 1 Nummer 6
WRegG; § 2 Abs. 1 Nummer 3	Nummer 136 Abs. 1 Nummer 6
WÜK	Nummer 152 Abs. 3
ZFdG; § 3 Abs. 11	Nummer 139 Abs. 2 S. 1

ZPO; § 923

Nummer 72 Abs. 7

ZStVBetrV; § 2

Nummer 136 Abs. 1 Nummer 5

ZStVBetrV; § 3

Nummer 136 Abs. 1 Nummer 5

ZStVBetrV; § 4

Nummer 136 Abs. 1 Nummer 5

*) Je nach Bundesland sind andere Organisationsformen denkbar.

1) Stand: 1. Dezember 2019 (AStBV (St) 2020)

2) Stand: 1. Dezember 2019 (AStBV (St) 2020)

3) Stand: 1. Dezember 2019 (AStBV (St) 2020)

4) Veröffentlicht durch Rundschreiben des Bundesministers des Innern vom 17. August 1993, GMBI. des Bundes 1993, 591 ff.

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 1. April 2022

IV A 3 - S 0261/20/10001 :016

2022/0238963

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Weitere Verlängerung der Erklärungsfristen für den Besteuerungszeitraum 2020 durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz

BMF-Schreiben vom 20. Juli 2021, BStBl I S. 984

Mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2035)¹⁾

Angesichts der weiterhin andauernden, durch die Corona-Pandemie verursachten Ausnahmesituation sollen die Erklärungsfristen in beratenen Fällen (§ 149 Absatz 3 AO) sowie die zinsfreien Karenzzeiten (§ 233a Absatz 2 Satz 1 und 2 AO) für den Besteuerungszeitraum 2020 durch Artikel 6 des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes (Bundestagsdrucksache 20/1111 vom 21. März 2022) um weitere drei Monate verlängert werden.

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Dieses BMF-Schreiben ergänzt das BMF-Schreiben vom 20. Juli 2021, BStBl I S. 984. Es ist für den Besteuerungszeitraum 2020 in allen offenen Fällen anzuwenden.

Das BMF-Schreiben vom 20. Juli 2021, BStBl I S. 984 wird nach der Rn. 21 wie folgt ergänzt:

"V. Weitere Verlängerung der Erklärungsfristen für den Besteuerungszeitraum 2020 in beratenen Fällen durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz

22

Durch Artikel 6 des Regierungsentwurfs eines Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes (Bundestagsdrucksache 20/1111 vom 21. März 2022) sollen unter anderem die Erklärungsfristen in beratenen Fällen (§ 149 Absatz 3 AO) für den Besteuerungszeitraum 2020 um weitere drei Monate verlängert werden. Im Vorgriff auf die gesetzliche Regelung gilt Folgendes:

23

Wird eine Steuer- oder Feststellungserklärung im Sinne von § 149 Absatz 2 AO für den Veranlagungszeitraum 2020 nach Ablauf der insoweit geltenden Erklärungsfristen (vgl. Rn. 3) und bis zum Inkrafttreten des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes abgegeben, ist § 152 Absatz 2 AO nicht anzuwenden. § 152 Absatz 1 AO bleibt anwendbar.

24

Die Abgabe einer durch Angehörige der steuerberatenden Berufe erstellten Steuer- oder Feststellungserklärung im Sinne von § 149 Absatz 3 Halbsatz 1 AO für den Veranlagungszeitraum 2020 nach Ablauf des 31. Mai 2022 und bis zum Inkrafttreten des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes gilt - vorbehaltlich einer Vorabanforderung nach § 149 Absatz 4 AO - nicht als verspätet im Sinne des § 152 Absatz 1 AO."

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerverwaltung & Steuerrecht - Abgabenordnung - BMF-Schreiben/Allgemeines zum Download bereit.

Im Auftrag

Dr. M i s e r a

1) BStBl I S. 874

Abgabenordnung/Einkommensteuer**Allgemeinverfügung
der obersten Finanzbehörden der Länder
vom 7. April 2022**

Aufgrund

des § 367 Absatz 2b und des § 172 Absatz 3 der Abgabenordnung sowie

der Nichtannahmebeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 23. November 2016, 2 BvR 180/16 (vorgehend BFH-Urteil vom 2. September 2015, VI R 32/13, BStBl 2016 II S. 151); vom 6. Juni 2018, 2 BvR 1936/17 (vorgehend BFH-Urteil vom 25.

April 2017, VIII R 52/13, BStBl II S. 949); vom 17. September 2018, 2 BvR 1205/17 (vorgehend BFH-Urteil vom 19. Januar 2017, VI R 75/14, BStBl II S. 684) und vom 18. September 2018, 2 BvR 221/17 (vorgehend BFH-Beschluss vom 29. September 2016, III R 62/13, BStBl 2017 II S. 259) sowie

der Entscheidungen des BFH vom 2. September 2015, VI R 33/13, juris; vom 21. Februar 2018, VI R 11/16, BStBl II S. 469; vom 1. September 2021, VI R 18/19, BFH/NV 2022 S. 13 und vom 4. November 2021, VI R 48/18, BFH/NV 2022 S. 120

ergeht folgende Allgemeinverfügung:

Am 7. April 2022 anhängige und zulässige Einsprüche gegen Festsetzungen der Einkommensteuer werden hiermit zurückgewiesen, soweit mit den Einsprüchen geltend gemacht wird, der Abzug einer zumutbaren Belastung (§ 33 Absatz 3 EStG) bei der Berücksichtigung von Aufwendungen für Krankheit oder Pflege als außergewöhnliche Belastung verstoße gegen das Grundgesetz.

Entsprechendes gilt für am 7. April 2022 anhängige, außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens gestellte und zulässige Anträge auf Aufhebung oder Änderung einer Einkommensteuerfestsetzung.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Allgemeinverfügung können die von ihr betroffenen Steuerpflichtigen Klage erheben. Ein Einspruch ist insoweit ausgeschlossen.

Die Klage ist bei dem Finanzgericht zu erheben, in dessen Bezirk sich das Finanzamt befindet, das den von dieser Allgemeinverfügung betroffenen Verwaltungsakt erlassen hat. Sie ist schriftlich oder als elektronisches Dokument einzureichen oder zu Protokoll des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle des Finanzgerichts zu erklären und gegen das zuständige Finanzamt zu richten.

Die Frist für die Erhebung der Klage beträgt ein Jahr. Sie beginnt am Tag nach der Herausgabe des Bundessteuerblattes, in dem diese Allgemeinverfügung veröffentlicht wird. Die Frist für die Erhebung der Klage gilt als gewahrt, wenn die Klage innerhalb der Frist bei dem zuständigen Finanzamt angebracht oder zu Protokoll gegeben wird.

Die Klage muss den Kläger, den Beklagten, den Gegenstand des Klagebegehrens, den mit der Klage angegriffenen Verwaltungsakt und diese Allgemeinverfügung bezeichnen. Sie soll einen bestimmten Antrag enthalten und die zur Begründung dienenden Tatsachen und Beweismittel angeben. Ihr soll eine Abschrift des angefochtenen Verwaltungsakts und eine Abschrift dieser Allgemeinverfügung beigelegt werden.

Die Klageschrift soll in zweifacher Ausfertigung eingereicht werden; dies gilt nicht, wenn die Klage als elektronisches Dokument eingereicht wird.

Die Voraussetzungen zur elektronischen Einreichung bei dem jeweils örtlich zuständigen Finanzgericht regelt § 52a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Zur verpflichtenden Übermittlung elektronischer Dokumente siehe § 52d FGO. Nähere Informationen hierzu sind im Internet unter www.justiz.de und über die dort verlinkten Justizportale der Länder erhältlich.

Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg

FM3 - S 0338 - 2/2

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat

37 - S 0625 - 1/12

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin

S 0625 - 1/2019

Ministerium der Finanzen und für Europa des Landes Brandenburg

33 - S 0625/2019#001

Der Senator für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen

S 0338 - 1/2014 - 1/2021 - 13-6

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

S 0625 - 2019/001 - 51

Hessisches Ministerium der Finanzen

S 0338 A - 041 - II 11

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

IV - S 0625 - 00000 - 2019/001

Niedersächsisches Finanzministerium

33 - S 0625/025 - 0001

Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen

S 0623 - 29 - V A 2

Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz

S 0625#2018/0001 - 0401 446

Saarland

Ministerium für Finanzen und Europa

S 0625 - 1#008

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen

31 - S 0625/29/1 - 2022/11168

Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt

44 - S 0625 - 5

Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein

S 0625 - 031

Thüringer Finanzministerium

1040 - 23 - S 0625/6

Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz

Bekanntmachung

über die Zertifizierung von Basisrentenverträgen gemäß § 10 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes (AltZertG)

Die Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat die nachfolgenden Basisrentenverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit sofortiger Wirkung (Bescheiddatum) zertifiziert:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
LVM Lebensversicherungs-AG	Kolde-Ring 21 48126 Münster	LVM-BasisrenteChance	006470
LVM Lebensversicherungs-AG	Kolde-Ring 21 48126 Münster	LVM-Fonds-Basisrente	006471
SIGNAL IDUNA Lebensversicherung AG	Joseph-Scherer-Straße 3 44139 Dortmund	SIGNAL IDUNA Global Garant Invest — SIGGI — Basis-Rente	006472

Berlin, den 17. März 2022

St II 8 - S 2220 a - GFZ/22/00001 - 2

Bundeszentralamt für Steuern

- Zertifizierungsstelle -

Im Auftrag

K a r b o u l

Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz

Bekanntmachung

über den Verzicht auf Zertifizierung von Altersvorsorgeverträgen gemäß § 10 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes (AltZertG)

Durch schriftliche Erklärung gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern haben folgende Anbieter auf die Zertifizierung der nachfolgenden Altersvorsorgeverträge gemäß § 8 Absatz 2 AltZertG verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
ERGO Vorsorge Lebensversicherung Aktiengesellschaft	ERGO-Platz 1 40477 Düsseldorf	fondsgebundene Rentenversicherung nach dem AltZertG	005708
Lebensversicherung von 1871 auf Gegenseitigkeit München	Maximiliansplatz 5 80333 München	Performer RieStar mit Pflege-Option	005885
Lebensversicherung von 1871 auf Gegenseitigkeit München	Maximiliansplatz 5 80333 München	Performer RieStar	005888
Bayern-Versicherung Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Maximilianstraße 53 80530 München	Rentenversicherung mit Mindestleistung als Altersvorsorgevertrag — RiesterRente FlexVario	006000
Bayern-Versicherung Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Maximilianstraße 53 80530 München	Sofort beginnende Rentenversicherung — Altersvorsorgevertrag	006310

Berlin, den 17. März 2022

St II 8 - S 2220 a - GFZ/22/00001 - 2

Bundeszentralamt für Steuern

- Zertifizierungsstelle -

Im Auftrag

K a r b o u l

Bekanntmachung**über den Verzicht auf Zertifizierung von Basisrentenverträgen gemäß § 10 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes (AltZertG)**

Durch schriftliche Erklärung gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern haben folgende Anbieter auf die Zertifizierung der nachfolgenden Basisrentenverträge gemäß § 8 Absatz 2 AltZertG verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Bayern-Versicherung Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Maximilianstraße 53 80530 München	Staatlich förderfähige Rentenversicherung mit sofort beginnender Rentenzahlung	005962
Konsortialführer: Bayern-Versicherung Lebensversicherung Aktiengesellschaft Konsortialpartner: Öffentliche Lebensversicherung Berlin Brandenburg Aktiengesellschaft	Maximilianstraße 53 80530 München	Staatlich förderfähige RV mit sofort beginnender Rentenzahlung	006159
Konsortialführer: Bayern-Versicherung Lebensversicherung Aktiengesellschaft Konsortialpartner: Öffentliche Lebensversicherung Berlin Brandenburg Aktiengesellschaft	Maximilianstraße 53 80530 München	Staatlich förderfähige Rentenversicherung FlexVario	006234
Konsortialführer: Bayern-Versicherung Lebensversicherung Aktiengesellschaft Konsortialpartner: Öffentliche Lebensversicherung Berlin Brandenburg Aktiengesellschaft	Maximilianstraße 53 80530 München	BasisRente WachstumGarant	006235
Bayern-Versicherung Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Maximilianstraße 53 80530 München	BasisRente FlexVario	006236
Bayern-Versicherung Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Maximilianstraße 53 80530 München	BasisRente WachstumGarant	006237
ERGO Vorsorge Lebensversicherung Aktiengesellschaft	ERGO-Platz 1 40477 Düsseldorf	ERGO Basis-Rente Balance	006240
ERGO Vorsorge Lebensversicherung Aktiengesellschaft	ERGO-Platz 1 40477 Düsseldorf	ERGO Basis-Rente Index	006241
ERGO Vorsorge Lebensversicherung Aktiengesellschaft	ERGO-Platz 1 40477 Düsseldorf	ERGO Basis-Rente Index	006342
ERGO Vorsorge Lebensversicherung Aktiengesellschaft	ERGO-Platz 1 40477 Düsseldorf	ERGO Basis-Rente Balance	006343
Bayern-Versicherung Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Maximilianstraße 53 80530 München	BasisRente WachstumGarant	006377
Bayern-Versicherung Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Maximilianstraße 53 80530 München	BasisRente FlexVario	006378

Berlin, den 17. März 2022

St II 8 - S 2220 a - GFZ/22/00001 - 2

Bundeszentralamt für Steuern
- Zertifizierungsstelle -

Im Auftrag
K a r b o u l

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 25. März 2022

IV B 3 - S 1301-BEL/20/10002 :001

2022/0316262

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie im

Bundesministerium der Finanzen

**Neunte Verlängerung der Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien vom 6. Mai 2020;
Besteuerung von Grenzpendlern**

1 Anlage

Die am 6. Mai 2020 mit dem Königreich Belgien abgeschlossene und zuletzt am 17. Dezember 2021 verlängerte Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 11. April 1967 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern in der Fassung des Zusatzabkommens vom 5. November 2002 im Hinblick auf die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns von Grenzpendlern läuft grundsätzlich am Ende eines Monats aus, wenn sie nicht spätestens eine Woche vor Ablauf des vorhergehenden Monats verlängert wird. Mit schriftlicher Vereinbarung der zuständigen Behörden vom 22. März 2022 wurde sie nunmehr bis zum 30. Juni 2022 verlängert.

Im Hinblick darauf, dass die Maßnahmen, die als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie ergriffen wurden, in beiden Staaten weitgehend aufgehoben wurden, handelt es sich um die letzte Verlängerung der Konsultationsvereinbarung. Die Anwendung der Konsultationsvereinbarung ist daher auf den Zeitraum vom 11. März 2020 bis zum 30. Juni 2022 begrenzt.

Im Auftrag

K r e i e n b a u m

Konsultationsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden Deutschlands und Belgiens zur Verlängerung der durch die Konsultationsvereinbarungen vom 20. Mai 2020, 22. Juni 2020, 24. August 2020, 11. Dezember 2020, 17. März 2021, 16. Juni 2021, 23. September 2021 und 17. Dezember 2021 verlängerten Konsultationsvereinbarung vom 6. Mai 2020 zur Situation grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie ihre Tätigkeit im Homeoffice ausüben

1. Einführung

Am 6. Mai 2020 haben Deutschland und Belgien auf Grundlage des Artikels 25 Absatz 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 11. April 1967 in der durch das Protokoll vom 5. November 2002 geänderten Fassung eine Konsultationsvereinbarung ("Konsultationsvereinbarung") geschlossen.¹⁾

2. Verlängerung

Die Konsultationsvereinbarung sieht vor, dass sie ab dem 31. Mai 2020 durch schriftliche Vereinbarung zwischen den beiden zuständigen Behörden mindestens eine Woche vor Beginn des jeweils folgenden Kalendermonats bis zum Ende des folgenden Kalendermonats verlängert werden kann.

Am 20. Mai 2020 haben die zuständigen Behörden Deutschlands und Belgiens eine erste Vereinbarung zur Verlängerung der Konsultationsvereinbarung bis zum 30. Juni 2020 geschlossen.²⁾

Am 22. Juni 2020 haben die zuständigen Behörden Deutschlands und Belgiens eine zweite Vereinbarung zur Verlängerung der Konsultationsvereinbarung bis zum 31. August 2020 geschlossen.³⁾

Am 24. August 2020 haben die zuständigen Behörden Deutschlands und Belgiens eine dritte Vereinbarung zur Verlängerung der Konsultationsvereinbarung bis zum 31. Dezember 2020 geschlossen.⁴⁾

Am 11. Dezember 2020 haben die zuständigen Behörden Deutschlands und Belgiens eine vierte Vereinbarung zur Verlängerung der Konsultationsvereinbarung bis zum 31. März 2021 geschlossen.⁵⁾

Am 17. März 2021 haben die zuständigen Behörden Deutschlands und Belgiens eine fünfte Vereinbarung zur Verlängerung der Konsultationsvereinbarung bis zum 30. Juni 2021 geschlossen.⁶⁾

Am 16. Juni 2021 haben die zuständigen Behörden Deutschlands und Belgiens eine sechste Vereinbarung zur Verlängerung der Konsultationsvereinbarung bis zum 30. September 2021 geschlossen.⁷⁾

Am 23. September 2021 haben die zuständigen Behörden Deutschlands und Belgiens eine siebte Vereinbarung zur Verlängerung der Konsultationsvereinbarung bis zum 31. Dezember 2021 geschlossen.⁸⁾

Am 17. Dezember 2021 haben die zuständigen Behörden Deutschlands und Belgiens eine achte Vereinbarung zur Verlängerung der Konsultationsvereinbarung bis zum 31. März 2022 geschlossen.⁹⁾

In diesem Zusammenhang vereinbaren die zuständigen Behörden Deutschlands und Belgiens, die Anwendung der Konsultationsvereinbarung ein neuntes Mal bis zum 30. Juni 2022 zu verlängern. Da die zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie getroffenen Maßnahmen in beiden Staaten weitgehend aufgehoben wurden, handelt es sich um die letzte Verlängerung der Konsultationsvereinbarung. Die Anwendung der Konsultationsvereinbarung ist daher auf den Zeitraum vom 11. März 2020 bis zum 30. Juni 2022 begrenzt.

3. Veröffentlichung

Diese Konsultationsvereinbarung wird im Bundessteuerblatt und im Belgischen Staatsblatt ("*Belgisch Staatsblad*" - "*Moniteur belge*") veröffentlicht.

Vereinbart zwischen den unterzeichneten zuständigen Behörden am 22. März 2022:

Für die zuständige Behörde Belgien
P. De Vos

Für die zuständige Behörde Deutschlands
S. Bruns

1) BStBl I S. 524

- 2) BStBl I S. 538
- 3) BStBl I S. 570
- 4) BStBl I S. 868
- 5) BStBl I S. 1365
- 6) BStBl I S. 619
- 7) BStBl I S. 816
- 8) BStBl I S. 1824
- 9) BStBl 2022 I S. 34

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 25. März 2022

IV B 3 - S 1301-LUX/19/10007 :004

2022/0318404

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie im

Bundesministerium der Finanzen

**Verständigungsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 22.
März 2022 zur Besteuerung von Grenzpendlern;
Einvernehmliche Kündigung der Verständigungsvereinbarung vom 7. Oktober 2020 zum 30. Juni 2022**

1 Anlage

Die am 7. Oktober 2020 mit dem Großherzogtum Luxemburg abgeschlossene Verständigungsvereinbarung¹⁾

Im Hinblick darauf, dass die Maßnahmen, die als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie ergriffen wurden, in beiden Staaten weitgehend aufgehoben sind, wurde in gegenseitigem Einvernehmen vereinbart, die Verständigungsvereinbarung vom 7. Oktober 2020 zum 30. Juni 2022 zu kündigen. Die Regelungen der Verständigungsvereinbarung finden damit auf Arbeitstage im Zeitraum vom 11. März 2020 bis zum 30. Juni 2022 Anwendung.

Im Auftrag

K r e i e n b a u m

1) BStBl I S. 1051

Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der Bundesrepublik Deutschland und des Großherzogtums Luxemburg

Einvernehmliche Kündigung der Verständigungsvereinbarung vom 7. Oktober 2020 ("Verständigungsvereinbarung") zwischen den zuständigen Behörden Deutschlands und Luxemburgs nach Artikel 24 Absatz 3 des Abkommens vom 23. April 2012 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ("Abkommen")

Vor dem Hintergrund der nunmehr weitgehend auslaufenden Eindämmungsmaßnahmen bezüglich des COVID-19-Pandemiegeschehens haben sich die zuständigen Behörden der Bundesrepublik Deutschland und des Großherzogtums Luxemburg einvernehmlich darauf verständigt, die Verständigungsvereinbarung zum 30. Juni 2022 einvernehmlich zu kündigen. Die Vereinbarung vom 3. April 2020 betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns von Grenzpendlern war bereits durch die Verständigungsvereinbarung vom 7. Oktober 2020 ersetzt und auf diesem Weg aufgehoben worden. Sie lebt nicht wieder auf.

Damit finden die Regelungen der Verständigungsvereinbarung auf Arbeitstage im Zeitraum vom 11. März 2020 bis zum 30. Juni 2022 Anwendung.

Das über die Verständigungsvereinbarung hinausgehende Einvernehmen zur Auslegung des Abkommens darüber, dass das in Deutschland ausgezahlte "Kurzarbeitergeld" sowie die in Luxemburg ausgezahlten "Beträge wegen Kurzarbeit (chômage partiel)" als Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung des jeweiligen Staates im Sinne von Art. 17 Absatz 2 des Abkommens zu qualifizieren sind, hat lediglich klarstellenden Charakter.

Klarstellend wird zudem darauf hingewiesen, dass auch nach dem 30. Juni 2022 weiterhin die zwischen den zuständigen Behörden der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg mit Verständigungsvereinbarung vom 26. Mai 2011¹⁾

Berlin, den 22. März 2022

Luxemburg, den 22. März 2022

Für die zuständige Behörde Deutschlands
S. Bruns

Für die zuständige Behörde Luxemburgs
P. Toussing

1) BStBl I S. 576

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 31. März 2022

IV C 1 - S 2283-c/19/10012 :004

2022/0342138

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Kapitalertragsteuer;**Anrechnung von Quellensteuer, die auf Ausschüttungen von chinesischen Aktien erhoben wird, auf die deutsche Kapitalertragsteuer nach § 43a Absatz 3 EStG**

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anrechenbarkeit von Quellensteuer auf Dividenden chinesischer Unternehmen wie folgt Stellung:

Aktien chinesischer Unternehmen werden von deutschen Anlegern häufig nicht über Börsen auf dem chinesischen Festland, sondern über die Börse in Hongkong erworben. In Einzelfällen sind Aktien von chinesischen Unternehmen auch an deutschen Wertpapierbörsen notiert. Die Belastung mit Quellensteuer auf Dividenden der chinesischen Unternehmen kann sich, je nach Haltedauer und Börsenplatz, an dem die chinesischen Aktien verwahrt und gelistet werden, unterscheiden. Für die Anrechenbarkeit der Quellensteuer ist bei deutschen Anlegern jedoch allein auf das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 28. März 2014 (DBA China) abzustellen, sofern es sich um Dividenden von Unternehmen handelt, die nach Artikel 4 DBA China auf dem chinesischen Festland ansässig sind. Im Einzelnen stellt sich dies wie folgt dar:

1. Quellensteuer auf Dividenden chinesischer Aktien, die an Börsen auf dem chinesischen Festland verwahrt und gelistet werden

In China verwahrte und gelistete chinesische Aktien werden im Wesentlichen in A-Aktien und B-Aktien unterteilt. Für deutsche Privatanleger sind diese Aktien eher nicht von Bedeutung.

A-Aktien

A-Aktien sind Aktien chinesischer Unternehmen, die an den Börsen auf dem chinesischen Festland in der chinesischen Währung Renminbi gehandelt werden. Ausländische Einzelinvestoren dürfen A-Aktien nur über das System Qualified Foreign Institutional Investors (QFII) erwerben. Hierbei handelt es sich um ein Zertifizierungssystem, das es lizenzierten professionellen ausländischen Investoren erlaubt, mit in chinesischer Währung lautenden Wertpapieren an den chinesischen Festlandsbörsen zu handeln, indem sie innerhalb der von der chinesischen Behörde gewährten Quote Fremdwährung in chinesische Währung konvertieren.

Dividendenzahlungen an nichtansässige natürliche Personen aus A-Aktien unterliegen einer abgeltenden Quellensteuer von 20 %. Werden A-Aktien zwischen einem Monat und einem Jahr gehalten, wird die Bemessungsgrundlage um 50 % reduziert, so dass sich effektiv eine Steuer von 10 % ergibt. Keine Quellensteuer wird erhoben, wenn die Haltedauer länger als ein Jahr beträgt. In Deutschland ist im Fall von Streubesitz nach dem DBA China auf Dividenden eine Quellensteuer in Höhe von 10 % anrechenbar (Artikel 10 Absatz 2 Buchst. c DBA China). Aufgrund der vielen Besonderheiten kann eine Anrechnung im Kapitalertragsteuerverfahren nicht erfolgen, da die Voraussetzungen im Einzelfall im Rahmen der Veranlagung zu prüfen sind.

B-Aktien

B-Aktien sind Aktien chinesischer Unternehmen, die an den Börsen auf dem chinesischen Festland in Fremdwährung (US-Dollar, Hongkong Dollar) gehandelt werden.

Dividendenzahlungen an nichtansässige natürliche Personen aus B-Aktien unterliegen in China keiner Quellensteuer.

2. Quellensteuer auf Dividenden chinesischer Aktien, die an der Börse in Hongkong verwahrt und gelistet werden**H-Aktien**

H-Aktien sind Aktien chinesischer Unternehmen, die an der Börse in Hongkong notiert sind. Die Anwendbarkeit des DBA China auf das die Dividende ausschüttende Unternehmen im Sinne von Artikel 10 Absatz 2 DBA China richtet sich nach Artikel 4 DBA China. Deutsche Privatanleger, die in chinesische Aktien investieren, investieren in der Regel in H-Aktien.

Dividenden chinesischer Unternehmen, deren Aktien an der Börse in Hongkong verwahrt und gelistet werden und die an nicht ansässige natürliche Personen gezahlt werden, unterliegen grundsätzlich einem Quellensteuersatz von 20 %, unter bestimmten Voraussetzungen (in China gegründete Unternehmen ausländischer Investoren) sind sie steuerfrei. In Fällen, in denen ein mit China abgeschlossenes DBA einen niedrigeren Satz vorsieht, kommt dieser zum Tragen. Da dieser häufig 10 % beträgt und es eine große Anzahl an internationalen Anteilseignern gibt, erhebt China bei Dividenden, die von an der Hongkonger Börse gelisteten "non-foreign-invested enterprises" ausgeschüttet werden, zur Verringerung des administrativen Aufwands in der Regel einheitlich eine Quellensteuer von 10 %.

Ist der Dividendenempfänger ein Unternehmen, ist die Quellensteuer als "enterprise income tax" einzubehalten. Handelt es sich beim Empfänger um eine natürliche Person, so ist die Quellensteuer grundsätzlich als "individual income tax" einzubehalten. Der Quellensteuersatz beträgt nach nationalem chinesischem Recht in beiden Fällen 10 %. Da in der Praxis die Aktienbestände von Privatanlegern häufig in einem Sammeldepot auf ein Kreditinstitut (oder einen anderen "nominee") lautend verwahrt werden, ist für die Abzugsverpflichteten auf chinesischer Seite häufig nicht erkennbar, dass es sich bei dem Anleger um eine natürliche Person handelt und es werden deswegen 10 % "enterprise income tax" einbehalten.

Aus den vorgenannten Gründen wird es daher nicht beanstandet, wenn bei privaten Anlegern, die diese H-Aktien halten, - unabhängig von der Bezeichnung - grundsätzlich die im Fall von Streubesitz höchstens anrechenbare Quellensteuer in Höhe von 10 % nach Artikel 10 Absatz 2 Buchst. c DBA China auf die deutsche Kapitalertragsteuer nach Artikel 23 Absatz 2 Buchst. b (i) DBA China im Abzugsverfahren angerechnet wird.

3. Quellensteuer auf Dividenden chinesischer Aktien, die an einer deutschen Wertpapierbörse verwahrt und gelistet werden

D-Aktien

D-Aktien beziehen sich auf Aktien von in China ansässigen Unternehmen, die in Deutschland an der Frankfurter Wertpapierbörse im CEINEX D-Share Markt notiert sind. Das "D" steht für "Deutschland" bzw. "Déguó" - Deutschland auf Chinesisch. Die Anwendbarkeit des DBA China auf das die Dividende ausschüttende Unternehmen im Sinne von Artikel 10 Absatz 2 DBA China richtet sich nach Artikel 4 DBA China. Ausschüttungen aus D-Aktien unterliegen der chinesischen Quellensteuer. Die nach DBA im Fall von Streubesitz höchstens anrechenbare Quellensteuer in Höhe von 10 % nach Artikel 10 Absatz 2 Buchst. c DBA China wird auf die deutsche Kapitalertragsteuer nach Artikel 23 Absatz 2 Buchst. b (i) DBA China im Abzugsverfahren angerechnet.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Abgeltungsteuer zum Download bereit.

Im Auftrag

R e n n i n g s

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 17. März 2022

IV C 4 - S 2223/19/10003 :013

2022/0226401

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten

Der Krieg in Europa zerstört Städte und Dörfer. Er bringt Tod und Vertreibung. Weltweit engagieren sich Staaten, Menschen und Unternehmen für die Demokratie in der Ukraine. Auch Deutschland hilft: Die vielen aus der Ukraine in der EU Ankommenden erfahren persönliche und finanzielle Unterstützung von Bürgerinnen und Bürgern und auch von Unternehmen. Die humanitäre Unterstützung der im Krisengebiet Bleibenden hilft der Demokratie in der Ukraine. Die nachfolgenden Verwaltungsanweisungen dienen der Anerkennung des gesamtgesellschaftlichen Engagements.

Sie gelten für die nachfolgenden Maßnahmen, die vom 24. Februar 2022 bis zum 31. Dezember 2022 durchgeführt werden.

I. Spenden**1. Nachweis steuerbegünstigter Zuwendungen**

Statt einer Zuwendungsbestätigung genügt als Nachweis der Zuwendungen, die bis zum 31. Dezember 2022 zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten auf ein dafür eingerichtetes Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt oder bis zur Einrichtung des Sonderkontos auf ein anderes Konto der genannten Zuwendungsempfänger eingezahlt werden, der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstitutes (z. B. der Kontoauszug, Lastschriftinzugsbeleg oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking). Wird die Zuwendung über ein als Treuhandkonto geführtes Konto eines Dritten auf eines der genannten Sonderkonten eingezahlt, genügt als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstitutes des Zuwendenden zusammen mit einer Kopie des Bareinzahlungsbelegs oder der Buchungsbestätigung des Kreditinstitutes des Dritten (§ 50 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 EStDV).

Bei Zuwendungen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten, die bis zum 31. Dezember 2022 über ein Konto eines Dritten an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, an eine inländische öffentliche Dienststelle oder an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse geleistet werden, genügt als Nachweis eine auf den jeweiligen Zuwendenden ausgestellte Zuwendungsbestätigung des Zuwendungsempfängers, wenn das Konto des Dritten als Treuhandkonto geführt wurde, die Zuwendungen von dort an den Zuwendungsempfänger weitergeleitet wurden und diesem eine Liste mit den einzelnen Zuwendenden und ihrem jeweiligen Anteil an der Zuwendungssumme übergeben wurde (§ 50 Absatz 5 EStDV).

Die für den Nachweis jeweils erforderlichen Unterlagen sind vom Zuwendenden auf Verlangen der Finanzbehörde vorzulegen und im Übrigen bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe der Steuerfestsetzung aufzubewahren (§ 50 Absatz 8 EStDV).

2. Spendenaktionen von steuerbegünstigten Körperschaften zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten

Einer steuerbegünstigten Körperschaft ist es grundsätzlich nicht erlaubt, Mittel für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden, die sie nach ihrer Satzung nicht fördert (§ 55 Absatz 1 Nummer 1 AO). Ruft eine steuerbegünstigte Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine hier in Betracht kommenden Zwecke, wie insbesondere mildtätige Zwecke, verfolgt (z. B. Sportverein, Musikverein, Kleingartenverein oder Brauchtumsverein), zu Spenden zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten auf und kann sie die Spenden nicht zu Zwecken verwenden, die sie nach ihrer Satzung fördert, gilt Folgendes:

Es ist unschädlich für die Steuerbegünstigung einer Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine z. B. mildtätigen Zwecke fördert oder regional gebunden ist, wenn sie Mittel, die sie in Sonderaktionen für die Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten erhalten hat, ohne entsprechende Änderung ihrer Satzung unmittelbar selbst für den angegebenen Zweck verwendet. In entsprechender Anwendung der Nummer 12 des AEAO zu § 53 AO kann bei vom Krieg in der Ukraine Geschädigten auf den Nachweis der Hilfebedürftigkeit verzichtet werden.

Es ist nach § 58 Nummer 1 AO ferner unschädlich, wenn die Spenden beispielsweise entweder an eine steuerbegünstigte Körperschaft, die mildtätige Zwecke verfolgt, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öf-

fentliche Dienststelle zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten weitergeleitet werden. Die steuerbegünstigte Einrichtung, die die Spenden gesammelt hat, muss entsprechende Zuwendungsbestätigungen für Spenden bescheinigen, die sie für Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten erhält und verwendet. Auf die Sonderaktion ist in der Zuwendungsbestätigung hinzuweisen.

II. Maßnahmen steuerbegünstigter Körperschaften zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten

Neben der Verwendung der eingeworbenen Spendenmittel (Abschnitt I.) ist es ausnahmsweise auch unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, wenn sie sonstige bei ihr vorhandene Mittel, die keiner anderweitigen Bindungswirkung unterliegen, ohne Änderung der Satzung zur unmittelbaren Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten einsetzt. Gleiches gilt für die Überlassung von Personal und von Räumlichkeiten. In entsprechender Anwendung der Nummer 12 des AEAO zu § 53 AO kann bei vom Krieg in der Ukraine Geschädigten auf den Nachweis der Hilfebedürftigkeit verzichtet werden.

Werden beispielsweise vorhandene Mittel an andere steuerbegünstigte Körperschaften, die mildtätige Zwecke verfolgen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten stehen, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zu diesem Zweck weitergeleitet, ist dies nach § 58 Nummer 1 AO unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft.

III. Vorübergehende Unterbringung von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine

1. Vorübergehende Unterbringung in Einrichtungen steuerbegünstigter Körperschaften, die ausschließlich dem satzungsmäßigen Zweck der Körperschaft dienen (einschließlich Zweckbetriebe und Vermögensverwaltung)

Zweckbetriebe sind auch Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen (§ 68 Nummer 1 Buchstabe c AO).

Finden auf Leistungen dieser Einrichtungen besondere steuerliche Vorschriften Anwendung (z. B. Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nummer 18, 23 bzw. 24 UStG oder Umsatzsteuerermäßigung nach § 12 Absatz 2 Nummer 8 UStG), werden sie auch auf die Leistungen im Zusammenhang mit der vorübergehenden Unterbringung von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine angewendet.

2. Vorübergehende Unterbringung in zum Vermögensbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gehörenden Einrichtungen

Die entgeltliche vorübergehende Unterbringung ist ohne Prüfung, ob ein Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (BgA) vorliegt, dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen.

Bei Unterbringung in Einrichtungen eines BgA richtet sich die steuerliche Behandlung grundsätzlich nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften. Handelt es sich um einen steuerbegünstigten BgA, sind die Ausführungen unter Ziffer 1. zu beachten.

Die vorübergehende Nutzung von zu einem BgA gehörenden Betriebsvermögen zugunsten der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten führt aus Billigkeitsgründen nicht zu einer gewinnwirksamen Überführung ins Hoheitsvermögen und somit nicht zur Aufgabe des BgA. Für die Zeitspanne bis zur (Wieder-)Nutzung der Unterbringungsmöglichkeit zu ihrem ursprünglichen Zweck (z. B. als Sporthalle) ist das Einkommen des BgA aber insoweit mit Null anzusetzen. Ein tatsächlicher Verlustausgleich des BgA durch die juristische Person des öffentlichen Rechts für diese Zeitspanne ist nicht als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto zu behandeln. In der Zeit der "Nullstellung" wird im Übrigen auch kein Steuertatbestand des § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b EStG realisiert.

IV. Steuerliche Behandlung von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen

Zuwendung als Sponsoring-Maßnahme

Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten sind nach den Maßgaben des BMF-Schreibens vom 18. Februar 1998 (BStBl I S. 212) zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Aufwendungen des sponsernden Steuerpflichtigen sind danach Betriebsausgaben, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt. Diese wirtschaftlichen Vorteile sind u. a. dadurch erreichbar, dass der Sponsor öffentlichkeitswirksam (z. B. auf Bitte um Unterstützung durch die Gemeinde, durch Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk, Fernsehen, Internet usw.) auf seine Leistungen aufmerksam macht.

V. Lohnsteuer

Arbeitslohnspende

Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens

a)

zugunsten einer steuerfreien Beihilfe und Unterstützung des Arbeitgebers an vom Krieg in der Ukraine geschädigte Arbeitnehmer des Unternehmens oder Arbeitnehmer von Geschäftspartnern oder

zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung i. S. d. § 10b

b) Absatz 1 Satz 2 EStG,

bleiben diese Lohnanteile bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsaufgabe erfüllt und dies dokumentiert. Unter den Begriff des Unternehmens fallen auch mit dem Arbeitgeber verbundene Unternehmen i. S. d. § 15 AktG.

Als Verzicht gilt auch die teilweise Lohnverwendung eines Beamten, Richters, Soldaten oder Tarifbeschäftigten auf den gesetzlich oder tarifvertraglich zustehenden Arbeitslohn im Sinne des vorstehenden Absatzes, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsaufgabe erfüllt und dies dokumentiert.

Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 4 Absatz 2 Nummer 4 Satz 1 LStDV). Auf die Aufzeichnung kann verzichtet werden, wenn stattdessen der Arbeitnehmer seinen Verzicht schriftlich erteilt hat und diese Erklärung zum Lohnkonto genommen worden ist.

Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist nicht in der Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 EStG) anzugeben.

Die steuerfrei belassenen Lohnanteile dürfen in der Einkommensteuerveranlagung nicht als Spende berücksichtigt werden.

VI. Aufsichtsratsvergütungen

Verzichtet ein Aufsichtsratsmitglied vor Fälligkeit oder Auszahlung auf Teile seiner Aufsichtsratsvergütung, so gilt Abschnitt V. sinngemäß. Da es sich auf Seiten der Gesellschaft gleichwohl um Aufsichtsratsvergütungen und nicht um Spenden handelt, bleibt die Anwendung des § 10 Nummer 4 KStG davon unberührt.

VII. Umsatzsteuer

1. Steuerbegünstigte Körperschaften

Stellen steuerbegünstigte Körperschaften i. S. d. § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG entgeltlich Personal, Räumlichkeiten, Sachmittel oder andere Leistungen in Bereichen zur Verfügung, die für die Bewältigung der Auswirkungen und Folgen des Krieges in der Ukraine notwendig sind, wird es nicht beanstandet, wenn diese Betätigungen sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich dem Zweckbetrieb i. S. d. § 65 AO zugeordnet werden. Dies gilt unabhängig davon, welchen steuerbegünstigten Zweck die jeweilige Körperschaft, die Personal, Räumlichkeiten, Sachmittel oder andere Leistungen zur Verfügung stellt, satzungsmäßig verfolgt.

2. Umsatzsteuerbefreiung für die Überlassungen von Sachmitteln und Räumen sowie von Personal

Die umsatzsteuerbaren Überlassungen von Sachmitteln und Räumen sowie von Personal sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nummer 14, 16, 18, 23 und 25 UStG als eng verbundene Umsätze umsatzsteuerfrei, soweit diese zwischen steuerbegünstigten Einrichtungen erfolgen, deren Umsätze jeweils nach derselben Vorschrift befreit sind.

Es wird nicht beanstandet, dass umsatzsteuerliche Vorschriften (z. B. Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nummer 18, 23, 24 bzw. 25 UStG oder Umsatzsteuerermäßigung nach § 12 Absatz 2 Nummer 8 UStG), die auf vergleichbare Leistungen der jeweiligen Einrichtung an andere Leistungsempfänger (z. B. Obdachlose) bereits Anwendung finden, auch auf Leistungen dieser Einrichtung, die der Betreuung und Versorgung von Kriegsflüchtlings dienen, angewendet werden, wenn Entgelte dafür aus öffentlichen Kassen oder von anderen steuerbegünstigten Körperschaften gezahlt werden.

3. Unentgeltliche Bereitstellung von Gegenständen oder Personal

Bei der unentgeltlichen Bereitstellung von Gegenständen und Personal für humanitäre Zwecke durch Unternehmen an Einrichtungen, die einen unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Auswirkungen und Folgen bei den vom Krieg in der Ukraine Geschädigten leisten, wie insbesondere Hilfsorganisationen, Einrichtungen für geflüchtete Menschen und zur Versorgung Verwundeter sowie weitere öffentliche Institutionen, wird von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe im Billigkeitswege abgesehen.

Beabsichtigt ein Unternehmer bereits beim Leistungsbezug, die Leistungen ausschließlich und unmittelbar für die genannten Zwecke zu verwenden, sind die entsprechenden Vorsteuerbeträge unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG im Billigkeitswege entgegen Abschn. 15.15 Absatz 1 UStAE zu berücksichtigen. Die folgende unentgeltliche Wertabgabe wird nach dem vorangegangenen Absatz im Billigkeitswege nicht besteuert.

4. Vorsteuerabzug bei Nutzungsänderung

Bei Nutzungsänderungen von Räumlichkeiten von Unternehmen der öffentlichen Hand wird gemäß § 163 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Absatz 9a UStG und einer Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG abgesehen, wenn und soweit der Sachverhalt in einer unentgeltlichen Nutzung zur Bewältigung der Auswirkungen und Folgen des Kriegs in der Ukraine begründet ist. Diese Regelung ist auch auf Vorsteuern aus laufenden Kosten anzuwenden. Die Billigkeitsregelung ist auf in privater Rechtsform betriebene Unternehmen der öffentlichen Hand entsprechend anzuwenden.

5. Unentgeltliche Überlassung von Wohnraum

Von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe und einer Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG wird im Billigkeitswege ebenfalls abgesehen, wenn private Unternehmen Unterkünfte, die für eine umsatzsteuerpflichtige Verwendung vorgesehen waren (Hotelzimmer, Ferienwohnungen o. Ä.), unentgeltlich Personen zur Verfügung stellen, die aufgrund des Kriegs in der Ukraine geflüchtet sind. Beabsichtigen diese Unternehmer bereits bei Bezug von Nebenleistungen (Strom, Wasser o. Ä.) eine entsprechende unentgeltliche Beherbergung, wird ausnahmsweise unter den oben genannten Bedingungen und den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zusätzlich im Billigkeitswege ein entsprechender Vorsteuerabzug gewährt. Die folgende unentgeltliche Wertabgabe wird nach dem vorangegangenen Absatz im Billigkeitswege nicht besteuert.

VIII. Schenkungsteuer

Handelt es sich bei den Zuwendungen um Schenkungen, können bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen Steuerbefreiungen nach § 13 ErbStG gewährt werden. Hierunter fallen u. a. Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften nach § 13 Absatz 1 Nummer 16 ErbStG und Zuwendungen, die ausschließlich kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken gewidmet sind, sofern deren Verwendung zu diesem Zweck gesichert ist (§ 13 Absatz 1 Nummer 17 ErbStG).

Im Auftrag

R e n n i n g s

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 18. März 2022

IV C 5 - S 2333/19/10008 :026

2022/0267641

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundesministerium für Arbeit und Soziales

Bundesministerium für Gesundheit

Bundeszentralamt für Steuern

Steuerliche Förderung der betrieblichen Altersversorgung

BMF-Schreiben vom 12. August 2021 - IV C 5 - S 2333/19/10008 :017 - / - 2021/0770982 - (BStBl I S. 1050)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden im BMF-Schreiben vom 12. August 2021 - IV C 5 - S 2333/19/10008 :017 - / - 2021/0770982 - (BStBl I S. 1050) der Fettdruck im gesamten Text aufgehoben und die Randnummern 3, 41, 54, 55, 85, 111, 113, 131, 147 und 177 wie folgt gefasst:¹⁾

... Erreicht der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Auszahlung das 60. Lebensjahr, hat aber seine berufliche Tätigkeit noch nicht beendet, so ist **dies unschädlich**. Zur bilanzsteuerrechtlichen Berücksichtigung ...

...; die Beiträge sind dabei gleichrangig zu behandeln. **In Höhe des Verzichts auf die Steuerfreiheit mindert sich das steuerfreie Dotierungsvolumen des § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG. Wird kein Verzicht erklärt, kann das steuerfreie Dotierungsvolumen in vollem Umfang genutzt und für die darüber hinaus geleisteten, individuell zu besteuern den Beiträge die Förderung durch den Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG und Zulage nach Abschnitt XI EStG (s. Rn. 66 ff.) beansprucht werden.** Der Arbeitnehmer kann ...

Nach § 8 Abs. 2 BetrAVG hat der Arbeitnehmer im Insolvenzfall ...

Führt der Arbeitnehmer die nach § 8 Abs. 2 BetrAVG übernommene Rückdeckungsversicherung mit eigenen Beiträgen fort, ...

... weiter von Bedeutung. **Rz. 355 des BMF-Schreibens vom 24. Juli 2013 (a. a. O.) ist unbeachtlich, soweit die Regelungen dem BFH-Urteil vom 1. September 2021 - VI R 21/19 - (BStBl 2022 II S. 233) zur Abgrenzung von Alt- und Neuzusagen widersprechen.**

... oder auch einzelvertraglich festgelegt sein. **Zusätzliche Beiträge des Arbeitgebers liegen auch dann noch vor, wenn bei sog. "Freiwilligen Matching-Modellen" die Höhe der arbeitgeberfinanzierten Beiträge (Erhöhungsbeträge) in Anknüpfung an die Höhe der durch originäre Entgeltumwandlung (arbeitnehmer-)finanzierten Beiträge bemessen wird.** Im Gesamtversicherungsbeitrag des Arbeitgebers enthaltene Finanzierungsanteile des Arbeitnehmers sowie die mittels Entgeltumwandlung finanzierten Beiträge oder Eigenbeteiligungen des Arbeitnehmers sind - anders als bei § 3 Nr. 63 und § 10a/Abchnitt XI EStG (s. Rn. 26 und 67) - **hingegen** nicht begünstigt.

... Bei der Ermittlung des Mindestbetrags sind nur Beiträge des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung zu berücksichtigen, die die Voraussetzungen des § 100 Abs. 3 Nr. 4 und 5 EStG erfüllen **und bei denen im Zeitpunkt der Beitragsleistung die Einkommensgrenzen nach § 100 Abs. 3 Nr. 3 EStG nicht überschritten werden.** Wird der jährliche Mindestbetrag ...

... Die Begrenzung greift jedoch dann, wenn der Arbeitgeber im Jahr 2016 einen zusätzlichen Arbeitgeberbeitrag geleistet hat, **das Arbeitsverhältnis in 2016 oder danach beendet wurde und zum selben Arbeitgeber später, d. h. in 2017 oder danach, neu begründet wurde oder wird.**

...; eine Anwendung des § 34 EStG kommt daher für diese Zahlungen nicht in Betracht. **Geringfügige Teilleistungen sind unschädlich; siehe Rz. 8 des BMF-Schreibens vom 1. November 2013 (BStBl I S. 1326) in der Fassung des BMF-Schreibens vom 4. März 2016 (BStBl I S. 277).**

... sind **vorbehaltlich besonderer Regelungen in den einzelnen Randnummern dieses Schreibens** weiter zu beachten, ...".

Dieses BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Lohnsteuer - BMF-Schreiben/Allgemeines zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag

R e n n i n g s

1) Die Änderungen gegenüber dem BMF-Schreiben vom 12. August 2021 (a. a. O.) sind durch **Fettdruck** hervorgehoben. Mit "..." gekennzeichnete Textpassagen bleiben unverändert.

Gewerbsteuer

Gleich lautende Erlasse
der obersten Finanzbehörden der Länder
zu

Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Unterbringung von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine bei der Anwendung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG

vom 31. März 2022

Die deutsche Wohnungswirtschaft hat ihre Bereitschaft erklärt, Unterstützungsleistungen für vor dem Krieg in der Ukraine Geflüchtete zur Verfügung zu stellen. Das Engagement der Wohnungsunternehmen wird dabei regelmäßig durch die Überlassung von möblierten Wohnungen, aber auch durch sonstige Unterstützungsleistungen erfolgen.

Einnahmen aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes unterliegen dem Grunde nach der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Ob die entgeltliche Überlassung von möbliertem Wohnraum an Kriegsflüchtlinge aus der Ukraine den Tatbestand der Gewerblichkeit erfüllt, wird aus Billigkeitsgründen für Einnahmen bis zum 31. Dezember 2022 nicht geprüft.

Erträge aus sonstigen Unterstützungsleistungen - wie beispielsweise aus der entgeltlichen Zurverfügungstellung von Nahrungsmitteln, Hygieneartikeln oder Kleidung - sind für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nur dann unschädlich, wenn die Erträge aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes resultieren und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des gesamten Grundbesitzes sind (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG).

Vermieten Grundstücksunternehmen Wohnraum z. B. an juristische Personen des öffentlichen Rechts, die den angemieteten Wohnraum an Kriegsflüchtlinge aus der Ukraine überlassen, gelten diese Wohnraumnutzenden aus Billigkeitsgründen im Jahr 2022 als (mittelbare) Mieter des Grundstücksunternehmens im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe c GewStG.

Diese Erlasse ergehen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen.

Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg

FM3 - G 1425 - 4/4

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat

33 - G 1425 - 1/49

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin

III A - S 2900 - 11/2022 - 3

Ministerium der Finanzen und für Europa des Landes Brandenburg

35 - G 1425/22#01#04

Der Senator für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen

900 - G 1425 - 1/2020 - 7/2022

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

G 1425 - 2022/004 - 53

Hessisches Ministerium der Finanzen

G1425 A - 004 - II 41

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

IV - G 1425 - 00000 - 2022/003 - 001

Niedersächsisches Finanzministerium

31 - G 1425/007

Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen

G 1498 - 1 - V B 4

Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz

G 1425#2022/0005 - 0401 444

Saarland

Ministerium für Finanzen und Europa

G 1425 - 1#070

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen

33 - S 2706/1/46 - 2022/21491

Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt

42 - G 1425 - 88

Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein

VI 312 - G 1425 - 108

Thüringer Finanzministerium

1040 - 24 - S 2900/54

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 15. März 2022

IV C 1 - S 1980-1/19/10008 :024

2022/0264784

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

**Investmentsteuergesetz;
Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz in der ab dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung (InvStG);
Änderung des BMF-Schreibens vom 21. Mai 2019, BStBl I S. 527**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird das BMF-Schreiben vom 21. Mai 2019, BStBl I S. 527 wie folgt ergänzt und geändert:

Die Randziffer 17.10 wird wie folgt geändert:

Die Wörter "durch Bildung einer Rücklage nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG zu korrigieren" werden durch die Wörter "durch Bildung eines Korrekturpostens nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG zu korrigieren" ersetzt.

Die Wörter "ist die Teilwertabschreibung in Höhe von 20 € über die Rücklage nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG zu korrigieren" werden durch die Wörter "ist die Teilwertabschreibung in Höhe von 20 € über den Korrekturposten nach § 56 Absatz 2 I. Satz 5 und 6 InvStG zu korrigieren" ersetzt.

Die Wörter "und die Rücklage nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG für die Teilwertabschreibungen aufzulösen" werden durch die Wörter "und den Korrekturposten nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG für die Teilwertabschreibungen aufzulösen" ersetzt.

In der Rechnung "Über die Gesamthaltedauer ergeben sich folgende steuerpflichtige Auswirkungen" wird die Angabe "i. 50 € Auflösung der Rücklage nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG für die Teilwertabschreibung" durch die Angabe "i. 50 € Auflösung des Korrekturpostens nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG für die Teilwertabschreibung" ersetzt.

II. Die Randziffer 22.14j wird wie folgt neu gefasst:

Beispiel:

A schafft am 15.6.2016 einen Investmentanteil an einem Investmentfonds, der ab 2018 als Aktienfonds im Sinne des § 2 Absatz 6 InvStG einzuordnen ist, für 1 000 € im Betriebsvermögen an. Der Aktiengewinn im Zeitpunkt der Anschaffung beträgt 0 € und der Immobiliengewinn im Zeitpunkt der Anschaffung beträgt 0 €. Am 31.12.2017 beträgt der Rücknahmepreis 1 500 €. Der Aktiengewinn zum 31.12.2017 beträgt 0 € und der Immobiliengewinn zum 31.12.2017 beträgt 0 €.

Am 31.12.2018 ist der Rücknahmepreis auf 900 € gesunken. A nimmt eine Teilwertabschreibung in Höhe von 600 € vor.

Die Wertminderung hält auf den 31.12.2019 an.

Am 31.12.2020 ist der Rücknahmepreis auf 1 100 € gestiegen. A nimmt eine Teilwertzuschreibung in Höhe von 200 € vor.

Am 10.5.2021 kommt es zu einem Wechsel des anwendbaren Teilfreistellungssatzes i. S. d. § 22 Absatz 1 Satz 1 InvStG.

Der Investmentfonds erfüllt nunmehr nur noch die Voraussetzungen eines Mischfonds. Der Rücknahmepreis am 10.5.2021 "22.14j beträgt 1 900 €.

Am 31.12.2021 beträgt der Rücknahmepreis 1 700 €. A nimmt eine Teilwertabschreibung in Höhe von 200 € vor.

Am 31.12.2022 beträgt der Rücknahmepreis 1 000 €. A nimmt eine Teilwertabschreibung in Höhe von 700 € vor.

A veräußert den Investmentanteil am 22.3.2023 zu einem Preis von 1 000 €.

Erwerb am 15.6.2016:

	Aktiva	Wert		Passiva	Wert
1.	Investment-anteil	1 000 €	an	Bank	1 000 €

Buchung der fiktiven Veräußerung am 31.12.2017:

	Aktiva	Wert		Passiva	Wert
1.	Investment- anteil	500 €	an	Ertrag	500 €
2.	Ertrag	500 €	an	Rücklage § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG	500 €

Potentiell ergibt sich ein maximaler Abschreibungssperrbetrag nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG von 1 500 € ./. 1 000 € = 500 €. Dies korrespondiert mit der Rücklage nach § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG in Höhe von 500 €, die auch bei Teilwertabschreibungen unverändert in der Steuerbilanz stehenbleibt.

Bilanzposten zum 31.12.2017:

Aktiva - Investmentanteil: 1 500 €

Passiva - Rücklage nach § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG: 500 €

Gewinnauswirkung: 0 €

Buchung der Teilwertabschreibung am 31.12.2018:

	Aktiva	Wert		Passiva	Wert
1.	Aufwand aus Abschreibung	600 €	an	Investment- anteil	600 €
2.	Korrektur- posten § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfreistel- lungssatz 60 %)	500 €	an	Aufwand aus Abschreibung	500 €

Bilanzposten zum 31.12.2018:

Aktiva - Investmentanteil: 900 €

Aktiva - Korrekturposten nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfreistellungssatz 60 %): 500 €

Passiva - Rücklage nach § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG: 500 €

Gewinnauswirkung: ./. 100 €

Außerbilanzielle Hinzurechnung: 60 €

Zu versteuerndes Einkommen: ./. 40 €

Bilanzposten zum 31.12.2019:

unverändert

Gewinnauswirkung: 0 €

Buchung der Teilwertzuschreibung am 31.12.2020:

	Aktiva	Wert		Passiva	Wert
1.	Investment- anteil	200 €	an	Ertrag aus Zuschreibung	100 €
				Korrektur- posten § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teil- freistellungs- satz 60 %)	100 €

Bilanzposten zum 31.12.2020:

Aktiva - Investmentanteil:	1 100 €
Aktiva - Korrekturposten nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfreistellungssatz 60 %):	400 €
Passiva - Rücklage nach § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG:	500 €
Gewinnauswirkung:	+ 100 €
Außerbilanzielle Abrechnung:	60 €
Zu versteuerndes Einkommen:	+ 40 €

Buchung der fiktiven Veräußerung zum 10.5.2021 aufgrund Teilfreistellungswechsels:

	Aktiva	Wert		Passiva	Wert
1.	Investment- anteil	1 900 €	an	Investment- anteil	1 100 €
				Ertrag	800 €
2.	Ertrag	800 €	an	Korrektur- posten § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teil- freistellungs- satz 60 %)	400 €
				Rücklage § 22 Absatz 3 Satz 1 InvStG (Teilfreistel- lungssatz 60 %)	400 €

Es ergibt sich ein möglicher maximaler Abschreibungssperrbetrag nach § 22 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfreistellungssatz 60 %) von 1 900 € ./. 1 500 € = 400 €. (Anmerkung: Der Abschreibungssperrbetrag ist die Differenz zwischen dem Wert nach § 22 Absatz 2 Satz 1 bis 3 InvStG (= fiktive Anschaffungskosten) und dem Wert des Investmentanteils vor der fiktiven Veräußerung (= fortgeführte Anschaffungskosten), vgl. Rz. 22.14d. Die fortgeführten Anschaffungskosten wiederum sind bei Alt-Anteilen ausgehend von den fiktiven Anschaffungskosten zum 1.1.2018 und unter Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen und Teilwertzuschreibungen zu ermitteln, vgl. Rz. 22.14d. Vor dem Hintergrund der gewinnwirksamen Teilwertabschreibung in 2018 in Höhe von 100 € und der Teilwertzuschreibung in 2020 in Höhe von 100 € betragen die fortgeführten Anschaffungskosten damit 1 500 €.

Bilanzposten zum 10.5.2021:

Aktiva - Investmentanteil:	1 900 €
Aktiva - Korrekturposten nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfreistellungssatz 60 %):	0 €
Passiva - Rücklage nach § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG:	500 €
Passiva - Rücklage nach § 22 Absatz 3 Satz 1 InvStG (Teilfreistellungssatz 60 %):	400 €
Gewinnauswirkung:	0 €

Buchung zum 31.12.2021:

	Aktiva	Wert		Passiva	Wert
1.	Aufwand aus Abschreibung	200 €	an	Investmentanteil	200 €
2.	Korrekturposten § 22 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfreistellungssatz 30 %)	200 €	an	Aufwand aus Abschreibung	200 €

Bilanzposten zum 31.12.2021:

Aktiva - Investmentanteil:	1 700 €
Aktiva - Korrekturposten nach § 22 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfreistellungssatz 30 %):	200 €
Passiva - Rücklage nach § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG:	500 €
Passiva - Rücklage nach § 22 Absatz 3 Satz 1 InvStG (Teilfreistellungssatz 60 %):	400 €
Gewinnwirkung:	0 €

Buchung zum 31.12.2022:

	Aktiva	Wert		Passiva	Wert
1.	Aufwand aus Abschreibung	700 €	an	Investmentanteil	700 €
2.	Korrekturposten § 22 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfreistellungssatz 30 %)	200 €	an	Aufwand aus Abschreibung	700 €
	Korrekturposten § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfreistellungssatz 30 %)	500 €			

Bilanzposten zum 31.12.2022:

Aktiva - Investmentanteil:	1 000 €
Aktiva - Korrekturposten nach § 22 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfreistellungssatz 30 %):	400 €
Aktiva - Korrekturposten nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfreistellungssatz 30 %):	500 €
Passiva - Rücklage nach § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG:	500 €
Passiva - Rücklage nach § 22 Absatz 3 Satz 1 InvStG (Teilfreistellungssatz 60 %):	400 €
Gewinnwirkung:	0 €

Buchung des Verkaufs am 22.3.2023:

	Aktiva	Wert		Passiva	Wert
1.	Bankkonto	1 000 €	an	Investment- anteil	1 000 €
2.	Rücklage § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG Rücklage § 22 Absatz 3 Satz 1 InvStG (Teil- freistellungs- satz 60 %)	500 € 400 €	an	Ertrag	900 €
3.	Ertrag	900 €	an	Korrektur- posten § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teil- freistellungs- satz 30 %) Korrektur- posten § 22 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teil- freistellungs- satz 30 %)	500 € 400 €

Bilanzposten zum 22.3.2023:

Aktiva - Investmentanteil: 0 €

Aktiva - Korrekturposten nach § 22 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfrestellungssatz 30 %): 0 €

Aktiva - Korrekturposten nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfrestellungssatz 30 %): 0 €

Passiva - Rücklage nach § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG: 0 €

Passiva - Rücklage nach § 22 Absatz 3 Satz 1 InvStG (Teilfrestellungssatz 60 %): 0 €

Gewinnauswirkung: 0 €

Außerbilanzielle Abrechnungen	Rechnung	Betrag
Rücklage nach § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG:	$500 \text{ €} \times 0 \% =$	0 €
Rücklage nach § 22 Absatz 3 Satz 1 InvStG (Teilfrestellungssatz 60 %):	$400 \text{ €} \times 60 \% =$	<u>./.240 €</u>
außerbilanzielle Abrechnung		<u><u>./. 240 €</u></u>

Außerbilanzielle Hinzurechnungen	Rechnung	Betrag
Korrekturposten nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfrestellungssatz 30 %):	$500 \text{ €} \times 30 \% =$	150 €
Korrekturposten nach § 22 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG (Teilfrestellungssatz 30 %):	$400 \text{ €} \times 30 \% =$	120 €
außerbilanzielle Hinzurechnungen		<u>270 €</u>

Saldo der außerbilanziellen Ab- und Hinzurechnungen: 30 €

Steuerbilanzgewinn 0 €

Zu versteuerndes Einkommen 2023 30 €

Steuerliche Wirkung über Gesamtzeitraum:

2017: 0 €

2018: ./ 40 €

2019: 0 €

2020: 40 €

2021: 0 €

2022: 0 €

2023: 30 €

Zu versteuerndes Gesamtergebnis 30 €

Kontrollrechnung:

Wertsteigerung im altem Recht (in voller Höhe steuerpflichtig):

$1\,500 \text{ €} ./ 1\,000 \text{ €} = 500 \text{ €}$

Wertsteigerung Aktienfonds (60 % Teilfreistellung, 40 % steuerpflichtig):

$1\,900 \text{ €} ./ 1\,500 \text{ €} = 400 \text{ €} \times 40 \% = 160 \text{ €}$

Wertverlust Mischfonds (30 % Teilfreistellung, 70 % steuerpflichtig):

$1\,000 \text{ €} ./ 1\,900 \text{ €} = ./ 900 \text{ €} \times 70 \% = ./ 630 \text{ €}$

Zu versteuerndes Gesamtergebnis 30 €"

Die Textziffer 31. wird wie folgt geändert:

1. Die Randziffer 31.2 wird wie folgt neu gefasst:

Der Steuerabzug ist gemäß § 31 Absatz 1 Satz 1 InvStG unter Berücksichtigung des Status des jeweiligen Anlegers vorzunehmen. Insbesondere ist in den Fällen des § 44a Absatz 7, 8 oder 10 EStG vom Steuerabzug Abstand zu nehmen.

- III. "31.2 Wenn es sich bei dem Anleger um einen Investmentfonds handelt, richtet sich der Steuerabzug nach § 7 Absatz 1 Satz 1 und 3 InvStG. Weiterhin kommt bei Investmentfonds eine Abstandnahme nach § 10 Absatz 5 InvStG oder eine Erstattung nach § 7 Absatz 5 Satz 2 InvStG in Verbindung mit §§ 8 bis 10 InvStG in Betracht."

2. Nach der Randziffer 31.35 wird folgende Randziffer 31.35a eingefügt:

Bei Spezial-Investmentfonds, an denen nur ein Anleger beteiligt ist, gilt im Regelfall die einjährige Haltedauer nach § 31 Absatz 3 Satz 3 Nummer 2 Halbsatz 2 InvStG auch für vom Anleger unterjährig erworbene zusätzliche Anteile an dem Spezial-Investmentfonds als erfüllt, wenn der Anleger seine Spezial-Investmentanteile nicht auf eine andere Per-

"31.35a

son überträgt und nicht in vollem Umfang zurückgibt und der Anleger im Zurechnungszeitpunkt seit mindestens einem Jahr ununterbrochen alleiniger wirtschaftlicher Eigentümer der Spezial-Investmentanteile ist."

IV. Die Randziffer 32.2 wird wie folgt neu gefasst:

Zunächst haftet der Entrichtungspflichtige nach § 32 Absatz 1 InvStG, es sei denn, er weist nach, dass er seine Pflichten we-

"32.2 der grob fahrlässig noch vorsätzlich verletzt hat. Zu den Pflichten des Entrichtungspflichtigen bei einer Erstattung oder Ab-
standnahme siehe Rz. 31.2 ff."

Die Textziffer 37 wird wie folgt ergänzt:

Der Randziffer 37.9 werden folgende Sätze angefügt:

"Die Einnahmen des Spezial-Investmentfonds sind bei der Ertragsermittlung getrennt nach den einzelnen Ertragskategorien

1. zu erfassen. Anschließend erfolgt die Zuordnung der Werbungskosten gemäß den Vorgaben des §§ 39 und 40 InvStG sowie die Verlustverrechnung gemäß § 41 InvStG. Nach Ermittlung der Einkünfte erfolgt dann ein entsprechender Ausweis geglie-

dert nach den einzelnen Ertragskategorien in der Feststellungserklärung."

2. Nach Randziffer 37.11 wird folgende Randziffer 37.12 angefügt:

Die Erträge nach § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG, die einem Dach-Spezial-Investmentfonds aus seiner Beteili-
gung an einem Ziel-Spezial-Investmentfonds zufließen oder als zugeflossen gelten, sind keine steuerfrei thesaurierba-
ren Kapitalerträge im Sinne von § 36 Absatz 2 InvStG (§ 37 Absatz 2 Satz 2 InvStG, vgl. auch Rz. 36.8).

V. Daher sind die in der Kategorie 8 der Anlage 1 ausgewiesenen Einkünfte des Ziel-Spezial-Investmentfonds bei (fikti-
vem) Zufluss auf Ebene des Dach-Spezial-Investmentfonds separat von dessen originärer Kategorie 8 in Kategorie 8a
zu erfassen. Gleiches gilt für die in den Kategorien 9 und 10 des Ziel-Spezial-Investmentfonds ausgewiesenen Einkünf-
te, welche bei (fiktivem) Zufluss auf Ebene des Dach-Spezial-Investmentfonds in den Kategorien 9a bzw. 10a zu erfas-
sen sind.

Ein Dach-Spezial-Investmentfonds, der Spezial-Investmentanteile an einem anderen Dach-Spezial-Investmentfonds
hält, hat dessen ausgewiesene Erträge der Kategorien 8a, 9a bzw. 10a bei (fiktivem) Zufluss ebenfalls in Kategorie 8a,
"37.12 9a bzw. 10a zu erfassen.

Die Gewinne eines Ziel-Spezial-Investmentfonds aus der Veräußerung von Anteilen an Investmentfonds, die der Ziel-
Spezial-Investmentfonds in der Kategorie 11 ausweist, sind bei (fiktivem) Zufluss beim Dach-Spezial-Investmentfonds in
der Kategorie 16 zu erfassen. Die Erträge aus dem Ziel-Spezial-Investmentfonds können daher auf Ebene des Dach-
Spezial-Investmentfonds mit den originären Einnahmen des Dach-Spezial-Investmentfonds in Kategorie 16 verrechnet
werden. Gleiches gilt für die in den Kategorien 12, 13 und 14 ausgewiesenen Gewinne des Ziel-Spezial-Investment-
fonds, welche bei (fiktivem) Zufluss auf Ebene des Dach-Spezial-Investmentfonds in den Kategorien 17, 18 bzw. 19 zu
erfassen sind. Ein Dach-Spezial-Investmentfonds, der Spezial-Investmentanteile an einem anderen Dach-Spezial-In-
vestmentfonds hält, hat dessen ausgewiesene Erträge der Kategorie 16, 17, 18 bzw. 19 bei (fiktivem) Zufluss ebenfalls
in Kategorie 16, 17, 18 bzw. 19 zu erfassen."

VI. Nach der Randziffer 40.24 wird folgende Randziffer 40.24a eingefügt:

Die Spezial-Investmenterträge nach § 34 Absatz 1 Nummer 1 und 2 InvStG gehören beim Dach-Spezial-Investmentfonds
"40.24a zu den laufenden Einnahmen."

Die Textziffer 49 wird wie folgt geändert:

Die Randziffer 49.37 wird wie folgt geändert:

1. Die Wörter "Durch Bildung der Rücklage nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG" werden durch die Wörter "Durch Bildung
des Korrekturpostens nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG" ersetzt.

Die Randziffer 49.38 wird wie folgt geändert:

VII. Die Wörter "durch teilweise Auflösung der Rücklage nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG" werden durch die Wörter
"durch teilweise Auflösung des Korrekturpostens nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG" ersetzt.

- Die Wörter "Aufgrund der Veräußerung ist jedoch die Rücklage nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG aufzulösen" wer-
2. den durch die Wörter "Aufgrund der Veräußerung ist jedoch der Korrekturposten nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG
aufzulösen" ersetzt.

Die Wörter "Auflösung der Rücklage für den restlichen Wertaufholungssperribetrag nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6
InvStG" werden durch die Wörter "Auflösung des Korrekturpostens für den restlichen Wertaufholungssperribetrag nach § 56
Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG" ersetzt.

Der Randziffer 50.12 wird folgender Satz angefügt:

VIII. "Dies gilt auch, wenn die vom Dach-Spezial-Investmentfonds vereinnahmten Spezial-Investmenterträge nach § 34 Absatz 1 InvStG den entsprechenden Anlegern zufließen."

Die Textziffer 56 wird wie folgt geändert:

Die Randziffer 56.54 wird wie folgt geändert:

Die Wörter "in Höhe des Abschreibungssperrbetrags durch die Bildung einer Rücklage nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG zu neutralisieren" werden durch die Wörter "in Höhe des Abschreibungssperrbetrags durch Bildung eines Korrekturpostens nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG zu neutralisieren" ersetzt.

IX. Die Wörter "in Höhe des Wertaufholungssperrbetrags durch die Auflösung der Rücklage nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG zu neutralisieren" werden durch die Wörter "in Höhe des Wertaufholungssperrbetrags durch die Auflösung des Korrekturpostens nach § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG zu neutralisieren" ersetzt.

Die Randziffern 56.55, 56.56 und 56.57 werden wie folgt geändert:

2. Die Wörter "Rücklage § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG" werden durch die Wörter "Korrekturposten § 56 Absatz 2 Satz 5 und 6 InvStG" ersetzt.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Investmentsteuer zum Abruf bereit.

Im Auftrag

R e n n i n g s

Bekanntmachung
über die von den Finanzbehörden des Landes Brandenburg verwaltete Kirchensteuer nach dem Maßstab der Lohn- und Kapitalertragsteuer
ab dem Kalenderjahr 2022

Hinsichtlich der von den Finanzbehörden im Land Brandenburg verwalteten Kirchensteuern gelten ab dem Kalenderjahr 2022 folgende Prozentsätze:

Kirchensteuern nach dem Maßstab der Lohnsteuer

- Evangelische Kirchensteuer (ev)
- Römisch-Katholische Kirchensteuer (rk)
- Alt-Katholische Kirchensteuer (ak)
- Religionsgemeinschaftssteuer der Freireligiösen Gemeinde Mainz (fm)
- Bekenntnissteuer der israelitischen Kultusgemeinden in Bayern (is)
- Kultussteuer Jüdische Gemeinde in Hamburg (jh)
- Kultussteuer der Jüdischen Gemeinden in Hessen (il)
- 1. - Kultussteuer Jüdische Gemeinde Frankfurt am Main (is)
- Kultussteuer der Jüdischen Gemeinden von Nordrhein (jd)
- Kultussteuer der Jüdischen Gemeinden von Westfalen-Lippe (jd)
- Kultussteuer der Synagogen-Gemeinde Köln (jd)

werden mit **9 Prozent** der nach Maßgabe des § 51a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelten Lohnsteuer erhoben.

Dieser Hebesatz gilt auch in Fällen der Pauschalierung der Lohnsteuer nach §§ 37a, 37b, 40, 40a Abs. 1, Abs. 2a und 3 und § 40b EStG; er ermäßigt sich auf **5 Prozent** der pauschalen Lohnsteuer, wenn der zum Steuerabzug Verpflichtete Gebrauch von der Vereinfachungsregelung nach Nummer 1 der gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 8. August 2016 (BSStl I S. 773) macht.

Kirchensteuern nach dem Maßstab der Kapitalertragsteuer

Der Schuldner der Kapitalerträge oder die auszahlende Stelle (Abzugsverpflichteter) hat auf Antrag des Kirchensteuerpflichtigen die Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer zu erheben.

Bei den folgenden Kirchen beträgt die Kirchensteuer **9 Prozent** der Kapitalertragsteuer bzw. **8 Prozent** der Kapitalertragsteuer, wenn sich der steuerliche Wohnsitz der Kirchensteuerpflichtigen vorbehaltlich des nachfolgenden Absatzes in Baden-Württemberg oder Bayern befindet:

- Evangelische Kirchensteuer
- Alt-Katholische Kirchensteuer
- 2. - Römisch-Katholische Kirchensteuer.

Für Kirchensteuerpflichtige mit steuerlichem Wohnsitz in der Stadt Bad Wimpfen (Postleitzahl: 72406, einschließlich der Postleitzahlen für Postfächer und Großempfänger) beträgt die Kirchensteuer für die Römisch-Katholische Kirche **9 Prozent** der Kapitalertragsteuer.

Bei den folgenden Religionsgemeinschaften beträgt die Kirchensteuer **9 Prozent** der Kapitalertragsteuer:

- Kultussteuer der Jüdischen Gemeinde in Hamburg
- Kultussteuer der Israelitischen Kultusgemeinde Frankfurt
- Kultussteuer der Jüdischen Gemeinden in Hessen

- Kultussteuer der Jüdischen Gemeinden von Nordrhein
- Kultussteuer der Jüdischen Gemeinden von Westfalen-Lippe
- Kultussteuer der Synagogengemeinde Köln
- Kultussteuer der Jüdischen Kultusgemeinde Bad Kreuznach
- Kultussteuer der Jüdischen Kultusgemeinde Koblenz
- Kultussteuer der Synagogengemeinde Saar
- Religionsgemeinschaftssteuer der Freireligiösen Gemeinde Offenbach am Main
- Religionsgemeinschaftssteuer der Freien Religionsgemeinschaft Alzey
- Religionsgemeinschaftssteuer der Freireligiösen Gemeinde Mainz
- Religionsgemeinschaftssteuer der Freireligiösen Landesgemeinde Pfalz.

Bei den folgenden Religionsgemeinschaften beträgt die Kirchensteuer **8 Prozent** der Kapitalertragsteuer:

- Kultussteuer der Israelitischen Religionsgemeinschaft Baden
- Kultussteuer der Israelitischen Religionsgemeinschaft Württembergs
- Bekenntnissteuer der Israelitischen Kultusgemeinden in Bayern
- Religionsgemeinschaftssteuer der Freireligiösen Landesgemeinde Baden.

Für die Erhebung des besonderen Kirchgeldes in glaubensverschiedener Ehe oder Lebenspartnerschaft gilt im Land Brandenburg folgende von den zuständigen Kirchenbehörden mit staatlicher Anerkennung festgelegte Tabelle:

Stufe	Bemessungsgrundlage (gemeinsam zu versteuerndes Einkommen)	jährliches Kirchgeld	monatliches Kirchgeld
	Euro	Euro	Euro
1	40 000 bis 47 499	96	8
2	47 500 bis 59 999	156	13
3	60 000 bis 72 499	276	23
4	72 500 bis 84 999	396	33
5	85 000 bis 97 499	540	45
6	97 500 bis 109 999	696	58
7	110 000 bis 134 999	840	70
8	135 000 bis 159 999	1 200	100
9	160 000 bis 184 999	1 560	130
10	185 000 bis 209 999	1 860	155
11	210 000 bis 259 999	2 220	185
12	260 000 bis 309 999	2 940	245
13	310 000 und mehr	3 600	300

Potsdam, 28. Januar 2022

36 - S 2442 - 15#01#02

Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg

Im Auftrag
Anja Peitz

Bekanntmachung
über die Kirchensteuerbeschlüsse in Schleswig-Holstein für das Kalenderjahr 2022

Soweit Kirchensteuern nach Maßstab der Einkommensteuer oder Lohnsteuer von den Finanzämtern verwaltet oder von den Arbeitgebern erhoben werden, gelten in Schleswig-Holstein für das Kalenderjahr 2022 die folgenden von den zuständigen Kirchenbehörden mit staatlicher Anerkennung festgesetzten Kirchensteuersätze:

- Evangelische Kirchensteuer
 - a) 9 % als Zuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer),
 - Römisch-Katholische Kirchensteuer
 - b) 9 % als Zuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer),
 1. Alt-Katholische Kirchensteuer für im Land Schleswig-Holstein wohnende Mitglieder der Alt-Katholischen Kirche
 - c) 9 % als Zuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer),
 - Jüdische Kultussteuer der Jüdischen Gemeinde in Hamburg für ihre im Land Schleswig-Holstein wohnenden Mitglieder
 - d) 9 % als Zuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer).
- Die Kirchensteuer beträgt höchstens 3 % des zu versteuernden Einkommens (Kappung). Die Bemessungsgrundlage ist nach § 51a EStG zu ermitteln.
- Für die Kirchensteuer nach dem Maßstab der Kapitalertragsteuer gelten folgende Kirchensteuersätze:
- Evangelische Kirchensteuer
 - a) 9 % oder, wenn sich der steuerliche Wohnsitz des Kirchensteuerpflichtigen in Baden-Württemberg oder Bayern befindet, 8 %
 - Römisch-Katholische Kirchensteuer
 - b) 9 % oder, wenn sich der steuerliche Wohnsitz des Kirchensteuerpflichtigen in Baden-Württemberg (mit Ausnahme der Stadt Bad Wimpfen, Postleitzahlenbereich 74206, einschließlich der Postleitzahlen für Postfächer und Großempfänger) oder Bayern befindet, 8 %
 - Alt-Katholische Kirchensteuer
 - c) 9 % oder, wenn sich der steuerliche Wohnsitz des Kirchensteuerpflichtigen in Baden-Württemberg oder Bayern befindet, 8 %
 - Kultussteuer der Jüdischen Gemeinde Hamburg
 - d) 9 %
 2. Kultussteuer der Jüdischen Gemeinde Frankfurt am Main
 - e) 9 %
 - Kultussteuer des Landesverbandes der Jüdischen Gemeinden in Hessen
 - f) 9 %
 - Kultussteuer des Landesverbandes der Jüdischen Gemeinden von Nordrhein
 - g) 9 %
 - Kultussteuer der Jüdischen Gemeinden Koblenz und Bad Kreuznach
 - h) 9 %
 - Kultussteuer der Synagogengemeinde Saar
 - i) 9 %

Religionsgemeinschaftssteuer der Frei-religiösen Gemeinde Offenbach/M.

j) 9 %

Religionsgemeinschaftssteuer der Freien Religionsgemeinschaft Alzey

k) 9 %

Religionsgemeinschaftssteuer der Freireligiösen Gemeinde Mainz

l) 9 %

Religionsgemeinschaftssteuer der Freireligiösen Landesgemeinde Pfalz

m) 9 %

Religionsgemeinschaftssteuer der Freireligiösen Landesgemeinde Baden

n) 8 %

Kultussteuer der Israelitischen Religionsgemeinschaft Baden

o) 8 %

Kultussteuer der Israelitischen Religionsgemeinschaft Württemberg

p) 8 %

Kultussteuer des Landesverbandes der Israelitischen Kultusgemeinde in Bayern

q) 8 %.

Für die Erhebung des Kirchgelds in glaubensverschiedener Ehe gilt folgende Tabelle

Stufe	Bemessungsgrundlage (gemeinsam zu versteuerndes Einkommen unter Berücksich- tigung des § 51a Abs. 2 EStG)	Kirchgeld jährlich
	Euro	Euro
1	40 000 – 47 499	96
2	47 500 – 59 999	156
3	60 000 – 72 499	276
3. 4	72 500 – 84 999	396
5	85 000 – 97 499	540
6	97 500 – 109 999	696
7	110 000 – 134 999	840
8	135 000 – 159 999	1 200
9	160 000 – 184 999	1 560
10	185 000 – 209 999	1 860
11	210 000 – 259 999	2 220
12	260 000 – 309 999	2 940
13	310 000 und mehr	3 600

- Bei Pauschalierung der Lohnsteuer beträgt die Kirchensteuer 6 % der pauschalen Lohnsteuer. Weist der Arbeitgeber nach, dass einzelne Arbeitnehmer keiner kirchensteuererhebungsberechtigten Körperschaft angehören, ist insoweit Kirchensteuer nicht zu
4. erheben; für die übrigen Arbeitnehmer beträgt die Kirchensteuer dann 9 % der jeweiligen pauschalen Lohnsteuer. Die Kirchensteuer auf die pauschale Lohnsteuer ist im Verhältnis 85 : 15 auf die Konfessionen "evangelisch" und "römisch-katholisch" aufzu-
teilen, soweit der Arbeitgeber die Kirchensteuer nicht durch Individualisierung der jeweils steuerberechtigten Kirche zuordnet.

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 31. März 2022

IV C 2 - S 1900/22/10045 :001

2022/0355628

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

**Unterbringung von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine durch Vermietungsgenossenschaften und Vermietungsvereine im
Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 10 KStG**

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur steuerlichen Behandlung von Einnahmen aus der Unterbringung von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine durch Vermietungsgenossenschaften und Vermietungsvereine im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 10 KStG wie folgt Stellung:

Bei Vermietungsgenossenschaften und Vermietungsvereinen bleiben aus Billigkeitsgründen bis zum 31. Dezember 2022 Einnahmen aus der Wohnraumüberlassung an Kriegsflüchtlinge aus der Ukraine, die keine Mitglieder der Vermietungsgenossenschaft bzw. des Vermietungsvereins sind, bei der Berechnung der 10-Prozent-Grenze im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 2 KStG unberücksichtigt. Diese Einnahmen sind dabei weder bei der Bestimmung der gesamten Einnahmen der Vermietungsgenossenschaft bzw. des Vermietungsvereins noch der Ermittlung der Einnahmen aus nicht in § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 1 KStG bezeichneten Tätigkeiten zu berücksichtigen.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Körperschaft- & Umwandlungsteuer zum Download bereit.

Im Auftrag

R e n n i n g s

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 11. März 2022

III C 3 - S 7492/19/10001 :004

2022/0209264

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Umsatzsteuervergünstigungen auf Grund des Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut; Neuauflage der Liste der amtlichen Beschaffungsstellen

1 Anlage

Die Liste der amtlichen Beschaffungsstellen in der Fassung des BMF-Schreibens vom 2. Februar 2021 - III C 3 - S 7492/19/10001 : 003 (2021/0123575), BStBl I S. 255, geändert durch das BMF-Schreiben vom 16. Juli 2021 - III C 3 - S 7492/19/10001 :003 (2021/0793158), BStBl I S. 1022, wird durch die beiliegende Liste mit dem **Stand vom 1. Januar 2022** ersetzt.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - BMF-Schreiben/Allgemeines zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag
v a n N a m e n

Liste

der amtlichen Beschaffungsstellen und Organisationen der ausländischen Streitkräfte, die zur Erteilung von Aufträgen auf abgabenbegünstigte Leistungen berechtigt sind

(Stand: 1. Januar 2022)

Amerikanische Truppen

Organisationen mit haushaltsrechtlichem Sondervermögen und aus Haushaltsmitteln finanzierte Stellen

Army and Air Force Exchange Service (AAFES)

- a) (1) HQ Army and Air Force Exchange Service, Dallas
- (2) Army and Air Force Exchange Service, Europe Region (AAFES-E)

IMCOM EUROPE G-9 (Family & MWR) sowie

- (1) USAG Rheinland-Pfalz Family & MWR
- (2) USAG Wiesbaden Family & MWR
- b) (3) USAG Stuttgart Family & MWR
- (4) USAG Ansbach Family & MWR
- (5) USAG Bavaria Family & MWR

Community Morale, Welfare, and Recreation Fund (CMWRF) and USAFE AFAFRICA VAT Relief Offices:

- (1) USAG Stuttgart Tax Relief Office, Germany
- (2) USAG Garmisch Tax Relief Office, Germany
- (3) USAG Kaiserslautern Tax Relief Office, Germany
- A. (4) USAG Ansbach Tax Relief Office, Germany
- I. (5) USAG Bavaria Tax Relief Office, Germany
- c) (6) USAG Wiesbaden Tax Relief Office, Germany
- (7) USAG Baumholder Tax Relief Office, Germany
- (8) USAG Baden-Württemberg Tax Relief Office, Germany
- (9) USAG Rheinland-Pfalz Tax Relief Office, Germany
- (10) USAFE 86 FSS/SVFW Ramstein Tax-Relief Office
- (11) 52 FSS/FSR Spangdahlem Tax Relief Office
- (12) 470 ABS/SVFA Geilenkirchen Tax Relief Office
- d) USAFE Services Fund (A1SRC - NAF Contracting)
- e) American Forces Network (AFN) Fund
- f) Department of Defense Dependent Schools (DODDS) Fund
- g) HQDA MWR Fund (AFRC Garmisch)
- h) The Stars and Stripes Fund
- i) DTRA Annex, Fort Belvoir, Virginia
- j) HQ, 409th Contracting Support Brigade (CSB), Sembach sowie

- (1) Theater Contracting Center (TCC), Kaiserslautern
 - (2) 928th Contracting Battalion (CBN) & Regional Contracting Office (RCO) Bavaria
 - (3) Regional Contracting Office Benelux Sint-Stevens-Woluwe
 - (4) Regional Contracting Office Stuttgart
 - (5) Regional Contracting Office Wiesbaden
- k) 266th Theater Finance Command
- j) USAREUR Vehicle Registry Fund/USAREUR-AF Vehicle Registry Fund
- U. S. Army Corps of Engineers (USACE):
- m) (1) USACE Europe District
 - (2) USACE Huntsville Engineering & Support Center (HNC), Huntsville, Alabama
- n) Defense Finance & Accounting Service (DFAS) - Europe
- Defense Logistics Agency (DLA):
- (1) DLA Troop Support Philadelphia
 - (2) DLA Troop Support Philadelphia - European Region
 - (3) DLA Distribution Europe
 - (4) DLA Disposition Services Europe & Africa
 - (5) DLA Installation Management Europe & Africa
 - o) (6) DLA Energy Europe & Africa
 - (7) DLA Energy, Fort Belvoir, Virginia
 - (8) Defense Energy Supply Center - Europe (DESC-E)
 - (9) Defense Energy Support Center, Fort Belvoir, Virginia
 - (10) DLA J6 Information Operations Europe/Africa/CENTCOM
 - (11) DLA Troop Support Europe & Africa
- p) Defense Contract Management Agency - Southern Europe
- U. S. Army Non-Appropriated Fund (NAF) Contracting Offices:
- (1) AMIM-WRQ-E, IMCOM NAF Contracting Office Europe
 - q) (2) USAG Vicenza, Italy
 - (3) USAG Benelux, Belgium
- r) USAREUR Billeting Fund/USAREUR-AF Billeting Fund
- s) SOCAFRICA Contracting Office J42, Moehringen
- HQ, 414th Contracting Support Brigade, Vicenza, Italy sowie
- (1) Regional Contracting Office Africa (Vicenza, Italy)
 - t) (2) Regional Contracting Office Italy (Vicenza, Italy)
 - (3) Regional Contracting Office Livorno (Livorno, Italy)
- u)

U. S. Air Force (USAF) Contracting Activities:

- (1) 31 Contracting Squadron, Aviano Air Base, Italy
- (2) 52 Contracting Squadron, Spangdahlem Air Base
- (3) 700 Contracting Squadron, Kapaun Air Station, Kaiserslautern
- (4) 764 Enterprise Sourcing Squadron, Ramstein AB, Germany
- (5) 48 Contracting Squadron, RAF Lakenheath, United Kingdom
- (6) 501 Regional Contracting Office, RAF Alconbury, United Kingdom
- (7) 765 Contracting Flight, Lajes Field, Azores, Portugal
- (8) 496 Air Base Squadron, Operational Contracting Office, Moron, Spain
- (9) 772 Enterprise Sourcing Squadron (FA8903), Lackland AFB, US
- (10) 435 Air Expeditionary Wing, Ramstein AB

v) Field Operating Base-Europe, Stuttgart

405th Army Field Support Brigade (AFSB)

- (1) 405th AFSB LRC Wiesbaden
- (2) 405th AFSB LRC Stuttgart

w)

- (3) 405th AFSB LRC Bavaria
- (4) 405th AFSB LRC Kaiserslautern
- (5) 405th AFSB LRC Ansbach
- (6) 405th AFSB BASOPS Maintenance Division

x) DODDS European Procurement Office

y) Regional Health Contracting Office - Europe, Landstuhl

z) 200th Material Management Center (MMC) (Provisional) Petroleum Management Division (PMD)

aa) NATO School, Oberammergau, Germany

Defense Commissary Agency (DeCA):

- bb)
- (1) DeCA - Contracting Branch Europe, Attn. DeCA-LEARU, Kapaun Air Station, Kaiserslautern
 - (2) DeCA - Acquisition Management Directorate, Attn. DeCA-LEA, Fort Lee, Virginia

cc) U. S. General Services Administration (GSA), Washington, D. C. und seine regionalen bzw. spezialisierten Dienststellen in den Vereinigten Staaten von Amerika

Defense Information Systems Agency (DISA)

- dd)
- (1) Defense Information Technology Contracting Organisation (DITCO), Washington, D. C.
 - (2) DISA/DITCO Europe PL511/PL512, Stuttgart

ee) Defense Dedicated Truck Delivery Support Team-Frankfurt (DDTDST-F)

ff) Intratheater Commercial Transportation Branch (ICTB), HQ U. S. European Command, Stuttgart (EUCOM ECJ4-ED-DOC-ICTB)

gg) Army Recreation Machine Program (ARMP), JBSA Ft. Sam Houston, Texas

hh) EURO-IFMS

- ii) TRICARE Europe, Unit 10310, APO AE 09136
- jj) NAVSUP Fleet Logistics Center Sigonella (FLCSI) Det Naples
- kk) Defense Enterprise Support Service-Europe (DES-DE)
- ll) Air Force Element Program Resource Office - Operating Location E (AFE/PRO OL-E)
- mm) 435 Medical Group, RAMSTEIN AB - OFFICIAL - APO AE 09094-5300
- nn) European Technical Center, Mainz-Kastel
- oo) Army Lodging Europe

Andere Organisationen und Stellen mit haushaltsrechtlichem Sondervermögen einschließlich besonders zugelassener MWR-Stellen (Clubs und Messen, Bowling-Center, Golfplätze usw.) im Sinne des Unterzeichnungsprotokolls zum Zusatzabkommen, Teil I Absatz 4 a Nr. XIV

Anmerkung: Wegen ihrer großen Anzahl sind diese Organisationen namentlich nicht aufgeführt.

(1) Die meisten Organisationen der amerikanischen Landstreitkräfte werden bei den US Army Garrisons im gesamten Stationierungsbereich von USAREUR-AF betrieben. Diese Organisationen einschließlich der Steuererstattungsämter unterstehen der Installation Management Command Europe, G9/Family Morale Welfare and Recreation (IMCOM-E, G9/F&MWR).

(2) Die Organisationen der U. S. Air Force werden bei den Air Force Bases im gesamten Stationierungsgebiet von USAFE betrieben. Diese Organisationen einschließlich der Steuererstattungsämter unterstehen dem USAFE Services Fund. Hierunter fallen u. a. folgende von USAFE betriebene Audio/Photo-Klubs:

II.

- a) Ramstein Audio Video Store (MOMS) SVS/SVBM Geb. 2113 (MOMS) 66877 Ramstein Flugplatz
- b) Eifel Audio Video Store East (MOMS) 52 SVS/SVBV Geb. 114, Spangdahlem Air Base 54529 Spangdahlem
- c) Eifel Audio Video Store West (MOMS) 52 SVS/SVBE-A-B Geb. 77 54636 Bitburg

(3) Anfragen, ob eine Stelle zu den Organisationen im Sinne des Abschnitts II gehört, können an die folgende Anschrift gerichtet werden: Office of the Judge Advocate, HQ USAREUR-AF, ATTN: ILOD, Postfach 42 02 24, 65103 Wiesbaden (Telefon 0611/143537-0614, Telefax 0611/143537-0599).

(4) Die Organisationen im Sinne des Abschnitts II führen die abgabenbegünstigten Beschaffungen durch amtlich bezeichnete Beschaffungsstellen der Truppe in Übereinstimmung mit den vereinbarten Verfahren durch.

Sonstige amtliche Beschaffungsstellen

- a) Andrews Federal Credit Union
- b) Service Credit Union
- c) Bank of America, N. A.
- d) Central Texas College
- e) Embry Riddle Aeronautical University
- f) University of Maryland
- III. g) University of Oklahoma
- h) USO Europe und Area Offices (Kaiserslautern, Rhein-Main, Bavaria)
- i) USAREUR Chaplain's Fund/USAREUR-AF Chaplain's Fund
- j) MEDCOM Fisher House NAFI (Non Appropriated Fund Instrumentality)
- k) American Red Cross, Central Europe mit regionalen Dienststellen in Ansbach, Baumholder, Grafenwöhr, Hohenfels, Landstuhl, Ramstein, Spangdahlem, Stuttgart, Vilseck und Wiesbaden
- l) Staff Judge Advocate, HQ, 7th Army Training Command, Grafenwöhr
- m) Staff Judge Advocate, HQ, 21st Theater Sustainment Command, Kaiserslautern

- n) Office of the Judge Advocate, HQ USAREUR-AF, Wiesbaden

Anmerkung: Die vorgenannten sonstigen amtlichen Beschaffungsstellen sind nur berechtigt, Aufträge zu erteilen und nach Artikel 67 Abs. 3 NATO-ZAbk steuerbefreite Lieferungen und sonstige Leistungen in Empfang zu nehmen, soweit dies zur Erfüllung ihrer eigenen Aufgaben erforderlich ist. Sie sind jedoch nicht berechtigt, als Beschaffungsstellen für andere Stellen bzw. Personen tätig zu werden.

Britische Truppen

Ministerien des Vereinigten Königreichs

- a) Global Support Organisation (GSO)^{*)}
- I. b) Germany Enabling Office (GEO)⁾
- c) Defence Infrastructure Organisation Germany (DIO(G))⁾

Heer, Luftwaffe und Marine

Germany Enabling Office (GEO) - Officer Commanding Germany

- (1) Official Procurement Agency (OPA)
- (2) J1 - Customs & Immigration (C&I)
- (3) J4 - Logistics Support
- a) (4) J6 - Defence Digital (Region 5)
- (5) J8 - Business partners
- (6) J8 - Area Claims Office
- (7) British Army Golf Club (BAGC) Sennelager

Germany Support Unit (GSU) Sennelager Garrison only

- II. b) (1) Commanders - verantwortlich für die offizielle Beschaffung in Offiziersmessen, Instituten und Clubs
- B.

National Support Units (NSE) in Germany

- (1) NSE Ramstein
- c) (2) Ramstein Service Amenities fund
- (3) NSE Goch
- (4) NSE Ulm
- d) Alpine Training Centre (ATC)
- e) Force Development Training Centre Bavaria (RAF)
- f) Naval Outdoor Centre Germany (NOCG)
- g) Naval Outdoor Centre Germany (NOCG) Non-Public Fund

Unterstützungsorganisationen

- a) Navy, Army and Air Force Institutes (NAAFI)
- III. b) British Forces Broadcasting Service (BFBS)
- c) Guy's and St Thomas' Trust (GSTT) - Gilead Hospital
- d) DCYP (MOD Schools)

In Zweifelsfällen können Anfragen an das Büro für Zoll und Einwanderung der britischen Streitkräfte in Deutschland unter folgenden Kontaktdaten gerichtet werden:

Customs and Immigration Germany Enabling Organisation (GEO) Antwerp-Kaserne Bielefelder Straße 54 33104 Paderborn

Tel.: +49 5254 982 4190 +44 300 154 8711

E-Mail: GSO-GEO-CI-GPMailbox@mod.gov.uk

Französische Truppen

- a) Mission des Douanes des FFECSA, Breisach am Rhein
- b) Antenne de Commandement des FFECSA, Breisach am Rhein
- c) Bataillon de Commandement et de Soutien de la BFA, Müllheim
- d) Mission Soutien Allemagne de l'Economat des Armées, Müllheim
- e) EM/Brigade franco-allemande (partie française), Müllheim
- f) IGESA - Halte Garderie de Müllheim, Müllheim
- C.** g) Service de l'Enseignement des FFECSA, Breisach am Rhein
- h) Détachement de soutien des forces françaises et de l'élément civil stationné en Allemagne (FFECSA), Müllheim
- i) Direction Interarmées des réseaux d'infrastructure et des systèmes d'information (DIRISI), Metz
- j) Unité de soutien de l'infrastructure de la Défense (USID), Colmar
- k) French National Support Element (ESN), Ramstein
- l) Centre de formation franco-allemand pour le personel technico logistique TIGRE, Faßberg
- m) 5ème Centre Médical des Armées - 26ème Antenne Médicale, Müllheim

Belgische Truppen

- a) OCASC - CDSCA
- b) Belgischer Verbindungsdienst in der Bundesrepublik Deutschland (DG Jur - SLn)
- D.** c) BESU CC-Air HQ RAMSTEIN
- d) BESU NAEW&CF GEILENKIRCHEN
- e) BESU UEDEM

Kanadische Truppen

- a) Canadian Forces Support Unit (Europe) Geilenkirchen, Commanding Officer
- b) NATEX mit AMSTO, Geilenkirchen, Vice-President NATEX
- c) Canadian Contingent Ramstein, Designated Commanding Officer
- E.** d) Assistant Judge Advocate General (Europe) Selfkant Kaserne, 52511 Geilenkirchen
- e) Public Services and Procurement Canada, Selfkant Kaserne, 52511 Geilenkirchen
- f) Canadian Joint Operational Command, Operational Support Hub Europe, Commanding Officer, Köln (Cologne)
- g) 768 Communications Detachment Europe (768 CDE), Geilenkirchen

Niederländische Truppen

- F.** a) Senior National Officer 1 GNC, Münster

b) Commandant Nederlandse Troepen Duitsland (C-NLTRD)

Ministerie van Defensie Commando Diensten Centra Divisie Vastgoed & Beveiliging (DV&B) Defensie Vastgoedmanagement (DVM), Münster

*) Abteilungen des britischen Verteidigungsministeriums, die sich in Deutschland befinden.

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 15. März 2022

III C 3 - S 7133/21/10001 :001

2022/0210621

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Umsatzsteuer;

Konsequenzen des Austritts des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union im Zusammenhang mit Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr

I. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 7. Februar 2022 - III C 2 - S 7300/19/10004 :001 (2022/0088874), BStBl I S. 197, geändert worden ist, in Abschnitt 6.11 wie folgt geändert:

Absatz 11 wird wie folgt geändert:

Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 eingefügt:

1. a) **"²Bei einem Abnehmer aus dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland befindet sich dessen Wohnort für Zwecke des Warenverkehrs nur dann im Drittlandsgebiet, wenn der Abnehmer diesen in Großbritannien (nicht Nordirland) hat (vgl. Abschnitt 1.10)."**
- b) Die bisherigen Sätze 2 bis 6 werden die neuen Sätze 3 bis 7.

In Absatz 13 Satz 1 wird nach Nummer 7 folgende Nummer 8 angefügt:

- 1 **"Der Abnehmer weist ausschließlich einen Reisepass des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland vor. ²Da dieser lediglich den Ländercode "GBR" und darüber hinaus keine Angaben zum Wohnort des Abnehmers enthält, ist eine Bestimmung des Wohnortes anhand dieses Reisepasses nicht möglich. ³Weist der Abnehmer je-**
2. **"8. doch durch einen gültigen britischen Führerschein, einen aktuellen Kommunalsteuerbescheid oder eine aktuelle Strom-, Gas- oder Wasserrechnung (nicht älter als 12 Monate) seinen Wohnsitz in Großbritannien (nicht Nordirland) oder durch einen Aufenthaltstitel seinen Wohnsitz in einem anderen Drittland nach, kann die Abnehmerbestätigung durch die Grenzzollstelle erteilt werden."**

In Absatz 15 Satz 1 wird der Klammerzusatz wie folgt gefasst:

3. **"(vgl. Anlage 2 der Anlage zum BMF-Schreiben vom 15. 3. 2022, BStBl I S. 352)".**

Absatz 17 wird wie folgt gefasst:

4. **"(17) Weitere Hinweise enthält das Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr, Stand Juli 2022 (Anlage 1 zum BMF-Schreiben vom 15. 3. 2022, BStBl I S. 352)."**

II. Anwendung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind für Umsätze anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2022 ausgeführt werden.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<https://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

B r e m e r

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 15. März 2022

III C 3 - S 7133/21/10001 :001

2022/0210621

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Umsatzsteuer;**Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr und Vordruckmuster
"Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung für Umsatzsteuerzwecke bei Ausfuhren im nichtkommerziellen Reiseverkehr"****1 Anlage**

Am 31. Januar 2020 ist das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland (im Folgenden: "Vereinigtes Königreich") aus der Europäischen Union ausgetreten. Der vertraglich vereinbarte Übergangszeitraum endete mit Ablauf des 31. Dezember 2020.

Nach dem 31. Dezember 2020 ist damit das Vereinigte Königreich, mithin Großbritannien und Nordirland, für umsatzsteuerrechtliche Zwecke grundsätzlich als Drittlandsgebiet im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 3 UStG anzusehen.

Damit sind grundsätzlich auch die Regelungen für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a i. V. m. § 6 Abs. 3a UStG anwendbar.

Eine Ausnahme gilt allerdings für Nordirland, für das im "Protokoll zu Irland/Nordirland" zum Austrittsabkommen ein besonderer Status vereinbart wurde. Danach wird Nordirland für die Umsatzbesteuerung des Warenverkehrs auch nach dem 31. Dezember 2020 als zum Gemeinschaftsgebiet gehörig behandelt. Zu dieser generellen Unterscheidung äußert sich auch das BMF-Schreiben vom 10. Dezember 2020, BStBl I S. 1370.

Unter Bezugnahme auf die Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Das Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr wird mit Stand Juli 2022 neu herausgegeben (Anlage - nebst "Anlage 1 zum Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr").

Das bisherige, durch das BMF-Schreiben vom 10. Januar 2020, BStBl I S. 186, herausgegebene Vordruckmuster wird durch das beiliegende - angepasste - Vordruckmuster "Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigungen für Umsatzsteuerzwecke bei Ausfuhren im nichtkommerziellen Reiseverkehr" ersetzt ("Anlage 2 zum Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr").

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<https://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Merkblätter zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

B r e m e r

Merkblatt**zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen****im nichtkommerziellen Reiseverkehr****- Stand Juli 2022 -**

Dieses Merkblatt wird vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder herausgegeben.

Es informiert Unternehmer und ausländische Käufer über die Umsatzsteuer- bzw. Mehrwertsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr, also Ausfuhren für den privaten Bedarf. Andere Fallgestaltungen von Ausfuhrlieferungen der Einzelhandelsunternehmer werden nicht erläutert.

Inhaltsübersicht

Allgemeines

- 1.1 Steuerbefreiung und "Preisnachlass"
- 1.2 Wer ist Drittlandskäufer?
- 1.3 Was ist Drittlandsgebiet (bzw. Drittland)?
- 1.4 Was ist "Ausfuhr im nichtkommerziellen Reiseverkehr"?
- 1.5 Drei-Monats-Frist beachten!
- 1.6 Wertgrenze beachten!

2. Kein Steuerausweis auf Rechnung oder Kassenbon!

Notwendige Nachweise für die Steuerbefreiung

- 3.1 Ausfuhrnachweis
- 3.2 Abnehmernachweis
- 3.3 Belege
- 3.4 Buchnachweis

4. Verfahrensschritte an der Grenzzollstelle

5. Aufbewahrung der Belege

6. Hilfsweise Bestätigung durch eine deutsche Auslandsvertretung

7. Von der Steuerbefreiung ausgeschlossen: Lieferungen zur Ausrüstung oder zur Versorgung von privaten Beförderungsmitteln

Anlage 1: Umsatzsteuerrechtliche Abgrenzung EU-Gebiet/Drittlandsgebiet

 Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung
1. Allgemeines

Ausfuhrlieferungen von Unternehmern sind umsatzsteuerfrei. Das gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch für Verkäufe von Unternehmern an Reisende aus Staaten außerhalb der Europäischen Union (EU). Man spricht vom "Export über den Ladentisch". Die Steuerbefreiung wird dem Unternehmer gewährt, wenn

- der Käufer im Drittlandsgebiet ansässig ist,
- die Waren innerhalb von drei Monaten nach Kauf in das Drittlandsgebiet gelangen und
- der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Umsatzsteuer 50 Euro übersteigt.

Die Steuerbefreiung gilt nicht für Lieferungen zur Ausrüstung und Versorgung von privaten Beförderungsmitteln (siehe nachfolgende Tz. 7).

Eine unmittelbare Steuererstattung durch die Finanzämter an die Käufer ist nicht möglich.

Hinweis:

Verkäufe an Reisende mit Wohnort im EU-Gebiet oder in Nordirland sind nicht umsatzsteuerfrei. Das gesamte EU-Gebiet sowie Nordirland gilt für Privatpersonen umsatzsteuerlich als einheitlicher Raum ohne Steuergrenzen. Jeder Einkauf eines Reisenden in einem EU-Staat oder Nordirland ist mit der Umsatzsteuer des Kauflandes belastet. Diese Besteuerung ist endgültig und bleibt auch nach dem Verbringen der Ware in einen anderen EU-Staat bestehen.

1.1 Steuerbefreiung und "Preisnachlass"

Die Steuerbefreiung gilt ausschließlich für den Unternehmer. Wenn dieser die Voraussetzungen erfüllt, kann er Drittländskäufern einen Preisnachlass in Höhe der Umsatzsteuer anbieten. Es empfiehlt sich daher für den Unternehmer, die Steuerbefreiung in Anspruch zu nehmen, denn dann kann er dem Käufer ohne erhebliche eigene Aufwendungen einen ins Gewicht fallenden Preisvorteil verschaffen. Die Höhe des Preisnachlasses ist daher Bestandteil des zwischen Unternehmer und Käufer abgeschlossenen Kaufvertrages.

Beim steuerfreien Verkauf im Reiseverkehr sollte der Unternehmer in der Regel dem Käufer zunächst den Preis für die gelieferte Ware einschließlich Umsatzsteuer berechnen (siehe nachfolgende Tz. 2). Dies hat seine Ursache darin, dass der Händler für die Steuerbefreiung gegenüber dem Finanzamt Nachweise erbringen muss, die er nur durch die Mitwirkung des Käufers im Anschluss an die Lieferung erhalten kann (siehe nachfolgende Tz. 3).

Liegen für den Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vor, kann er dem Käufer **einen Preisnachlass in Höhe des Steuerbetrags gewähren und diesen** in bar oder unbar auszahlen - ggf. nach Abzug von Bearbeitungs- und Überweisungskosten.

Es besteht auch die Möglichkeit, Service-Unternehmen einzuschalten. Diese zahlen den Käufern an Grenzübergängen, insbesondere auch auf Flughäfen, gegen Aushändigung der zollamtlich bestätigten Ausfuhrbelege den **Preisnachlass** nach Abzug eines Bearbeitungsentgelts in bar aus. Die Service-Unternehmen, die in Vertragsbeziehungen zu den Unternehmern stehen, lassen sich die an die Reisenden bereits ausgezahlten **Beträge** gegen Vorlage der Ausfuhrbelege von den Unternehmern erstatten.

1.2 Wer ist Drittländskäufer?

Drittländskäufer sind Reisende mit Wohnort in einem Staat außerhalb der EU.

Für das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland ist ab dem 1. Januar 2021 zu unterscheiden. Obwohl Nordirland Teil des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland ist, wird Nordirland im Warenverkehr behandelt, als ob es EU-Gebiet wäre. Reisende mit Wohnort in Nordirland sind daher keine Drittländskäufer. Reisende mit Wohnort in einem anderen Teil des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland sind dagegen Drittländskäufer.

Wohnort ist der Ort, an dem der Käufer für längere Zeit eine Wohnung genommen hat und der als der örtliche Mittelpunkt seines Lebens anzusehen ist. Als Wohnort in diesem Sinne gilt der Ort, der im Pass oder sonstigen Grenzübertrittspapier eingetragen ist. Auf die Staatsangehörigkeit des Käufers kommt es nicht an. Der Wohnort im Drittland muss im Zeitpunkt der Lieferung vorhanden sein.

Beispiele:

(1) Eine deutsche Staatsangehörige hat ihren Wohnort laut Eintragung im Pass oder im sonstigen Grenzübertrittspapier in der Schweiz. Folglich ist sie eine Drittländskäuferin.

(2) Ein japanischer Staatsangehöriger hat seinen Wohnort in Belgien. Folglich ist er kein Drittländskäufer.

(3) Ein britischer Staatsangehöriger hat seinen Wohnort in Nordirland. Somit ist er nicht als Drittländskäufer anzusehen.

(4) Ein britischer Staatsangehöriger hat seinen Wohnort in England. Er ist Drittländskäufer.

(5) Ein türkischer Staatsangehöriger ist Arbeitnehmer in Deutschland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union. In aller Regel hat er dann seinen Wohnort im Gebiet der EU und ist daher kein Drittländskäufer. Dasselbe gilt in der Regel für Studenten aus Drittländern, die in Deutschland oder in einem anderen EU-Staat studieren.

(6) Ein deutscher Diplomat wird von seiner bisherigen Tätigkeit in der Zentrale des Auswärtigen Amtes an eine deutsche Botschaft im Drittlandsgebiet versetzt. Er kauft in einem deutschen Einzelhandelsgeschäft Ware, die er an seinen neuen Einsatzort mitnehmen will. Er ist dann ein Drittländskäufer, wenn er im Zeitpunkt der Lieferung seinen neuen Wohnort im Drittlandsgebiet bereits begründet hat und dies dem Unternehmer durch ein amtliches Dokument nachweist. Die Versetzungsverfügung des Auswärtigen Amtes in das Drittlandsgebiet allein reicht dazu nicht aus.

(7)

Die Ausführungen im Beispiel 6 gelten auch für Soldaten der Bundeswehr, die zu einem Einsatz im Drittlandsgebiet mit Änderung des Wohnorts versetzt werden (z. B. zu einer deutschen Luftwaffeneinheit in Kanada) sowie für Arbeitnehmer der Privatwirtschaft, die vom Arbeitgeber zu einer länger andauernden Tätigkeit im Drittlandsgebiet mit Begründung des Wohnorts in diesem Staat versetzt werden.

In Deutschland stationierte Soldaten aus dem Drittlandsgebiet und ihre Familienangehörigen sind keine Drittlands Käufer.

- (8) Dasselbe gilt für das Personal diplomatischer oder konsularischer Vertretungen aus dem Drittlandsgebiet mit Tätigkeit im EU-Gebiet.

1.3 Was ist Drittlandsgebiet (bzw. Drittland)?

Zum Drittlandsgebiet gehören die Gebiete, die nicht zu den Inlandsgebieten der Mitgliedstaaten der EU zählen.

Für bestimmte Gemeinden, bestimmte Inseln und einige weitere Gebiete gibt es besondere Regelungen über ihre Zugehörigkeit zum (deutschen) Inland, zum übrigen EU-Gebiet oder zum Drittlandsgebiet. Ihre unterschiedliche Zuordnung zum EU-Gebiet sowie zum Drittlandsgebiet führt in der Praxis immer wieder zu Unsicherheiten. Deshalb ist in der Anlage 1 zu diesem Merkblatt aufgelistet, welche Gebiete zum EU-Gebiet und welche Gebiete zum Drittlandsgebiet gehören.

Besonders hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass für Zwecke des Warenverkehrs Nordirland, obwohl zum Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland gehörend, seit dem 1. Januar 2021 wie ein Mitgliedstaat der EU behandelt wird und für diese Zwecke nicht als Drittlandsgebiet anzusehen ist.

1.4 Was ist "Ausfuhr im nichtkommerziellen Reiseverkehr"?

Eine **Ausfuhr im Reiseverkehr** liegt vor, wenn der Drittlands Käufer die erworbene Ware im persönlichen Reisegepäck ins Drittlandsgebiet mitnimmt. Als Reisende gelten Touristen (Urlauber), Berufspendler, aber auch Käufer, die eigens zum Einkaufen aus dem Drittlandsgebiet in das EU-Gebiet kommen. Die Mitnahme der Ware im persönlichen Reisegepäck ist möglich im Handgepäck, im aufgegebenen Gepäck bei einer Bahn-, Flug- oder Schiffsreise oder in einem Pkw, auch in einem Kleintransporter.

Ein Fahrzeug, seine Bestandteile und sein Zubehör sind kein persönliches Reisegepäck.

Keine Ausfuhr im Reiseverkehr liegt vor, wenn der Käufer die Ware durch einen Spediteur, durch Bahn oder Post oder durch einen sonstigen Frachtführer in ein Drittland versendet oder wenn er die Ware nicht im üblichen Reisegepäck in das Drittlandsgebiet befördert, sondern z. B. Möbel oder größere Haushaltsgeräte in einem eigenen oder gemieteten Lastkraftwagen dorthin transportiert.

Beispiel:

Ein Käufer verpackt die gekaufte Ware in einem Paket und verschickt es z. B. durch die Deutsche Post AG an seine Heimatadresse im Drittlandsgebiet.

Ein Verkauf im Reiseverkehr liegt auch dann nicht vor, wenn der Unternehmer die Ware, z. B. Möbel, mit seinem betriebseigenen Fahrzeug in das Drittlandsgebiet befördert oder wenn der Unternehmer die Ware durch einen von ihm beauftragten Spediteur oder sonstigen Frachtführer in das Drittlandsgebiet versendet.

Bei Ausfuhrlieferungen im Reiseverkehr wird entsprechend dem Verwendungszweck der erworbenen Ware zwischen **kommerziellem und nichtkommerziellem Reiseverkehr** unterschieden.

Eine Ausfuhrlieferung im kommerziellen Reiseverkehr liegt vor, wenn die erworbene Ware für unternehmerische Zwecke bestimmt ist. **Einzelheiten hierzu werden in diesem Merkblatt nicht erläutert.**

Eine Ausfuhrlieferung im nichtkommerziellen Reiseverkehr liegt vor, wenn die erworbene Ware für den privaten Bedarf des Drittlands Käufers bestimmt ist.

1.5 Drei-Monats-Frist beachten!

Eine weitere Voraussetzung der Steuerbefreiung besteht darin, dass der Käufer die Ware vor Ablauf des dritten Monats, der dem Monat der Lieferung folgt, **nachweislich** in ein Drittland ausführt.

Beispiel:

Der Drittlands Käufer kauft eine Ware am 6. März (Tag der Übergabe der Ware durch den liefernden Unternehmer). Er muss die Ware dann spätestens am 30. Juni desselben Jahres in das Drittlandsgebiet ausführen. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, kann der Unternehmer aus der Angabe des Datums auf der zollamtlichen Ausfuhrbestätigung ersehen.

Fehlt auf dem Ausfuhrbeleg die Angabe des Ausfuhrtages, muss der Unternehmer den Tag der Ausfuhr durch andere überprüfbare Unterlagen nachweisen (z. B. durch Nachweis der Auszahlung des Preisnachlasses innerhalb der Drei-Monats-Frist).

1.6 Wertgrenze beachten!

Auch bei Vorliegen der vorgenannten Voraussetzungen greift die Steuerbefreiung erst dann, wenn der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Umsatzsteuer 50 Euro übersteigt. Für die Feststellung, ob die maßgebliche Wertgrenze überschritten wurde, wird der Rechnungsbetrag zugrunde gelegt.

Beim Einkauf mehrerer Gegenstände darf der Gesamtwert dieser Gegenstände nur zugrunde gelegt werden, wenn alle Gegenstände auf einer Rechnung aufgeführt sind und diese Rechnung von ein und demselben Unternehmer an ein und denselben Abnehmer ausgestellt wurde (vgl. Artikel 48 der Durchführungsverordnung [EU] Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 [MwStVO]).

Der Rechnungsbetrag kann neben dem Entgelt und dem auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag auch Kosten für Nebenleistungen (z. B. Beförderung, Verpackung, Versicherungen) enthalten, die in die Ermittlung der Wertgrenze einzubeziehen sind.

2. Kein Steuerausweis auf Rechnung oder Kassenbon!

Da der Unternehmer beim "Export über den Ladentisch" in aller Regel Rechnungen mit Endpreisen (einschließlich Umsatzsteuer) erteilt, sollte er unbedingt darauf achten, nur Bruttopreise anzugeben, die Steuer also nicht gesondert auszuweisen. Denn bei einem Ausweis der Umsatzsteuer in der Rechnung schuldet der Unternehmer den Steuerbetrag auch bei Vorliegen aller Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung. Die Steuerschuld erlischt grundsätzlich erst dann, wenn eine wirksame Rechnungsberichtigung (Austausch einer Berichtigungserklärung, z. B. Gutschriftsanzeige) vorgenommen wurde.

Für Rechnungen über Kleinbeträge (Gesamtbetrag bis 250 Euro) bedeutet dies, dass der Steuersatz bzw. die Steuersätze nicht aufgeführt werden dürfen, denen die Warenlieferungen unterliegen. Bekanntlich kann bei Kleinbetragsrechnungen der Vorsteuerabzug bereits aus der Nennung des Steuersatzes ohne Ausweis des Steuerbetrages hergeleitet werden.

Aus Vereinfachungsgründen ist eine Rechnungsberichtigung entbehrlich, wenn der Drittlands Käufer die ursprüngliche Rechnung bzw. den ursprünglichen Kassenbon an den Unternehmer zurückgibt und dieser den zurückerhaltenen Beleg bei seinen Buchhaltungsunterlagen aufbewahrt.

3. Notwendige Nachweise für die Steuerbefreiung

Zum Nachweis für das Vorliegen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung im nichtkommerziellen Reiseverkehr gehören **drei Bestandteile**:

- Ausfuhrnachweis
- Abnehmernachweis
- Buchnachweis.

Wie bei jeder sonstigen Ausfuhr muss auch beim "Export über den Ladentisch" die Ausfuhr der Ware nachgewiesen werden. Der Abnehmernachweis, der gerade auch für die Fälle vorgeschrieben ist, in denen der Käufer die Ware selbst ins Drittlandsgebiet bringt, stellt eine zusätzliche Sicherung der tatsächlichen und endgültigen Ausfuhr dar. Beim Abnehmernachweis geht es darum, dass der Käufer im Zeitpunkt der Lieferung seinen Wohnort im Drittlandsgebiet haben muss.

Der Ausfuhr- und Abnehmernachweis muss durch Bücher oder Aufzeichnungen in Verbindung mit Belegen geführt werden. Belege werden durch die entsprechenden Hinweise und Bezugnahmen in den Aufzeichnungen Bestandteile der Buchführung und damit des Buchnachweises, so dass beide eine Einheit bilden.

3.1 Ausfuhrnachweis

Der Beleg über die Ausfuhr der Ware hat folgende Angaben zu enthalten:

- Name und Anschrift des liefernden Unternehmers

handelsübliche Bezeichnung(en) und Menge(n) der ausgeführten Ware(n).

Handelsüblich ist jede Bezeichnung einer Ware, die im Geschäftsverkehr dafür verwendet wird, so auch Markenbezeichnungen. Handelsübliche Sammelbezeichnungen sind ausreichend.

Beispiele:

- Baubeschläge, Büromöbel, Kurzwaren, Spirituosen, Tabakwaren, Waschmittel.

Dagegen reichen Bezeichnungen allgemeiner Art, die Gruppen verschiedenartiger Waren umfassen, nicht als handelsübliche Bezeichnung aus, z. B. "Geschenkartikel". Die Finanzbehörden beanstanden die in einem Ausfuhrbeleg verwendete handelsübliche Bezeichnung nicht, wenn die Ausgangszollstelle anhand der Angaben im Ausfuhrbeleg die Ausfuhr der betreffenden Artikel bestä-

tigt. Damit ist ausreichend belegt, dass die Waren im Ausfuhrbeleg so konkret bezeichnet worden sind, dass die Ausgangszollstelle in der Lage war, die Abfertigung dieser Artikel zur Ausfuhr zu bestätigen.

- Ort und Tag der Ausfuhr

Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle des EU-Mitgliedstaats oder Nordirlands, über den der Käufer die Ware ausführt.

Beispiel 1:

Ein US-Bürger reist über Frankreich in die EU ein, kauft bei einem Unternehmer in Deutschland und verlässt die EU über den Flughafen Lissabon; dort bestätigt ihm die portugiesische Zollbehörde die Ausfuhr der Ware.

Beispiel 2:

Ein britischer Bürger (Wohnort in England) reist über Frankreich in die EU ein, kauft bei einem Unternehmer in Deutschland und verlässt die EU über den Flughafen Belfast in Nordirland; dort bestätigt ihm die Nordirische Zollbehörde die Ausfuhr der Ware nach England.

3.2 Abnehmernachweis

Der Unternehmer sollte sich durch **Vorlage des Passes** oder eines sonstigen Grenzübertrittspapiers des Käufers von dessen Eigenschaft als Drittlandskäufer überzeugen.

Zu dem Abnehmernachweis gehören als Angaben auf dem Beleg:

- Name und Anschrift (= Land, Wohnort, Straße und Hausnummer) des Drittlandskäufers

Bestätigung der Grenzzollstelle, dass die Daten der Anschrift des Käufers in dem Beleg mit den Eintragungen in dem vorgelegten Pass oder sonstigen Grenzübertrittspapier übereinstimmen.

Wenn die Angabe der vollständigen Anschrift des Käufers z. B. wegen Sprachproblemen und/oder der Verwendung fremder Schriftzeichen in dem Pass des Käufers nicht möglich ist, genügt neben dem Namen des Käufers die Angabe des Landes, in dem er seinen Wohnort hat und die Nummer des Reisepasses oder des sonstigen Grenzübertrittspapiers.

Für Käufer mit britischer Staatsangehörigkeit und Wohnsitz im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland besteht die Besonderheit, dass sich aus dem britischen Reisepass der Wohnort und damit die Abnehmereigenschaft als "Drittlandskäufer" nicht eindeutig ergibt.

Es kann somit nicht unterschieden werden, ob der Käufer seinen Wohnsitz in Großbritannien (= Drittland) oder dem für Warenlieferungen als EU- zugehörig geltenden Nordirland innehat.

Eine Abnehmerbestätigung kann in diesen Fällen daher trotz Vorlage eines gültigen Reisepasses durch die Grenzzollstelle nur bei Vorlage eines gültigen britischen Führerscheins oder durch Vorlage eines aktuellen Kommunalsteuerbescheids oder einer aktuellen Strom-, Gas- oder Wasserrechnung (nicht älter als 12 Monate) erteilt werden. Anderenfalls bestätigt die Grenzzollstelle nur die Ausfuhr des Gegenstandes. Außerdem vermerkt die Grenzzollstelle auf dem Ausfuhrbeleg die Gründe, weshalb sie die Richtigkeit von Name und Anschrift des Käufers nicht bestätigen kann. Ist der Abnehmernachweis durch eine Bestätigung der Grenzzollstelle nicht möglich oder nicht zumutbar, bestehen keine Bedenken, auch eine entsprechende Bestätigung einer amtlichen Stelle der Bundesrepublik Deutschland im Wohnsitzstaat des Käufers, z. B. einer diplomatischen oder konsularischen Vertretung der Bundesrepublik Deutschland oder einer im Drittlandsgebiet stationierten Truppeneinheit der Bundeswehr, als ausreichend anzuerkennen. Die amtlichen Stellen der Bundesrepublik Deutschland erheben im Wohnsitzstaat des Käufers für jede Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung derzeit eine Gebühr von 34,07 €.

3.3 Belege

Für die Form des Ausfuhr- und Abnehmernachweises gibt es keine gesetzlichen Vorschriften. Vorgeschrieben sind lediglich die oben genannten Angaben (siehe Tz. 3.1 und 3.2). Es empfiehlt sich aber, die Nachweise mit Hilfe von Belegen zu führen, die dem beige-fügten Vordruckmuster (Anlage 2) entsprechen. Die Formulare können selbst hergestellt oder im Fachhandel und von bestimmten Wirtschaftsverbänden bezogen werden. Der Unternehmer kann die Nachweise auch mit Hilfe anderer Belege führen (z. B. mit Hilfe von Rechnungsdurchschriften oder sog. Tax-free-Cheques), vorausgesetzt, dass die Belege die in dem amtlichen Vordruckmuster geforderten Angaben und Bestätigungen enthalten.

3.4 Buchnachweis

Der Unternehmer muss neben dem Belegnachweis zusätzlich einen Buchnachweis führen. Dazu soll er aufzeichnen:

- handelsübliche Bezeichnung (siehe hierzu Tz. 3.1) und Menge der ausgeführten Waren

- Name und Anschrift des Drittlandskäufers
- Tag der Lieferung
- das Entgelt (= Preis abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer)
- die Ausfuhr.

Zur Vereinfachung kann diese Aufzeichnungspflicht dadurch erfüllt werden, dass die Buchführung und die Belege (Rechnung, Ausfuhrnachweis) mit gegenseitigen Verweisen versehen werden. Auch die unter Tz. 3.2 erwähnte Vereinfachung wird somit für den Buchnachweis anerkannt. Bei Schwierigkeiten (z. B. Sprachproblemen) können anstelle der vollständigen Anschrift des Käufers ersatzweise das Heimatland und die Nummer des Grenzübertrittspapiers aufgezeichnet werden. Dies gilt für Käufer aus dem Vereinigten Königreich nur, wenn sich aus anderen offiziellen Dokumenten ergibt, dass sich der Wohnort tatsächlich in Großbritannien und nicht in Nordirland befindet (vgl. Tz. 3.2).

Die Aufzeichnungen sind unmittelbar nach Ausführung des einzelnen Umsatzes fortlaufend zu führen. Die als Ausfuhrnachweis dienenden Belege können dagegen noch nachträglich beigebracht werden. Zu beachten ist allerdings, dass ein Unternehmer, der für eine Ausfuhrlieferung eine Steuerbefreiung beansprucht, ohne im Besitz der Ausfuhrbelege zu sein, dies dem Finanzamt bei Abgabe der entsprechenden Umsatzsteuer-Voranmeldungen offenlegen muss. Unternehmer, die von der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreit sind, müssen dies dem Finanzamt bei Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung offenlegen.

Hinweis:

Häufig werden Umsätze aus Verkäufen an Drittlandskäufer von dem Unternehmer in der entsprechenden Umsatzsteuer-Voranmeldung vorerst als steuerpflichtige (Inlands-)Lieferungen angegeben. Dies ist anzuraten, weil die Voraussetzung zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung erst gegeben ist, wenn der Unternehmer den Ausfuhr- und Abnehmernachweis erhalten hat. Der Verkauf kann aus Vereinfachungsgründen in dem Voranmeldungszeitraum als steuerfrei behandelt werden, in dem diese Bestätigungen dem Unternehmer vorliegen.

4. Verfahrensschritte an der Grenzzollstelle

Der Drittlandskäufer legt an der Grenzzollstelle vor

- seinen Pass (oder ein anderes Grenzübertrittspapier)
- den Ausfuhrbeleg
- die auszuführende Ware.

Die Grenzzollstelle bestätigt unter Angabe von Ort und Datum

- die Abfertigung der zur Ausfuhr vorgelegten und im Ausfuhrbeleg näher bezeichneten Waren
- die Übereinstimmung der Angaben über Name, Anschrift, Nummer des Passes oder eines sonstigen Grenzübertrittspapiers des Käufers mit den Angaben im Ausfuhrbeleg

durch Dienststempelabdruck.

Ist aus dem ausländischen Grenzübertrittspapier nicht die volle Anschrift, sondern nur das Land und der Wohnort oder nur das Land ersichtlich, erteilen die Grenzzollstellen auch in diesen Fällen die Abnehmerbestätigung (zu beachten ist die Ausnahme zum Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland, vgl. Tz. 3.2). Derartige Abnehmerbestätigungen werden als ausreichender Belegnachweis anerkannt.

Die **deutsche** Grenzzollstelle erteilt die Abnehmerbestätigung nur, wenn die Angaben in dem Beleg über den Namen, die Nummer des Grenzübertrittspapiers und die Anschrift des Käufers mit dem vorgelegten Reisepass, Personalausweis oder sonstigen Grenzübertrittspapiers des Ausführers übereinstimmen. Dies gilt jedoch nicht, wenn sich aus anderen Umständen (z. B. aus einer Aufenthaltsgenehmigung) Zweifel daran ergeben, ob der Käufer seinen Wohnort tatsächlich im Drittlandsgebiet hat.

Kann die Grenzzollstelle zwar die Ausfuhr des Gegenstandes bestätigen, nicht aber die Angaben zum Wohnort im Drittland, gibt sie **soweit möglich** - auf dem Ausfuhrbeleg den Grund dafür an. Ergibt sich aus der Begründung, dass der Käufer seinen Wohnort zum Zeitpunkt der Lieferung nicht im Drittlandsgebiet hatte, **entfällt die Steuerbefreiung**. Hatte der Käufer zwar seinen Wohnort im Zeitpunkt der Lieferung im Drittlandsgebiet, konnte er dies aber der Grenzzollstelle nicht nachweisen, kann an die Stelle der fehlenden Abnehmerbestätigung der Grenzzollstelle eine **Ersatzbestätigung** treten, z. B. die Bestätigung einer amtlichen Stelle der Bundesrepublik Deutschland (z. B. deutsche Auslandsvertretung) im Einfuhrstaat (siehe nachfolgende Tz. 6). **Eine Ersatzbestätigung einer Zollstelle im Drittlandsgebiet kommt dagegen nicht in Betracht.**

Die Grenzzollstelle erteilt durch den Dienststempelabdruck keine Bestätigung über das Vorliegen der Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung.

5. Aufbewahrung der Belege

Für die Steuerbefreiung kommt es außerdem darauf an, dass der Unternehmer in den Besitz der zollamtlichen Bestätigungen gelangt, indem der Käufer dem Unternehmer die entsprechenden Dokumente zurückreicht (z. B. beim nächsten Einkauf) oder zurücksendet oder indem der Unternehmer die Belege durch ein in die Steuererstattung eingeschaltetes Service-Unternehmen zurückerhält oder die Belege bei dem Service-Unternehmen im Inland aufbewahrt werden. Die Belege über die zollamtlichen Bestätigungen müssen auch dann im Original im Inland aufbewahrt werden, wenn sie elektronisch archiviert werden.

6. Hilfsweise Bestätigung durch eine deutsche Auslandsvertretung

Wenn Ausfuhr- und/oder Abnehmernachweis nicht durch die Grenzzollstelle erbracht werden können oder dies für den Käufer nicht zumutbar ist (z. B. weil sich die gekaufte Ware im aufgegebenen Reisegepäck befindet), können diese Bestätigungen durch eine deutsche Auslandsvertretung im Wohnortland des Käufers erteilt werden (vgl. Teil C der Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung). Dies setzt in der Regel voraus, dass die Ware der Auslandsvertretung vorgeführt wird. Wichtig ist auch in diesen Fällen die Bestätigung, dass der Käufer im Zeitpunkt der Lieferung, d. h. bei Übergabe der Ware an ihn durch den Unternehmer, seinen Wohnort im Drittlandsgebiet hatte. Die Bestätigung durch eine deutsche Auslandsvertretung ist gebührenpflichtig (vgl. Tz. 3.2).

7. Von der Steuerbefreiung ausgeschlossen: Lieferungen zur Ausrüstung oder zur Versorgung von privaten Beförderungsmitteln

Lieferungen von Waren, die zur Ausrüstung oder Versorgung eines privaten Beförderungsmittels (z. B. Pkw, Kombiwagen, Sportboot, Segelyacht, Flugzeug) dienen, sind von der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr ausgeschlossen. Bei den betroffenen Waren handelt es sich sowohl um Kraftfahrzeugteile, die mit dem Fahrzeug fest verbunden werden (z. B. Stoßstange), als auch um solche, die als bewegliche Teile zur Ausrüstung des Fahrzeugs gehören (z. B. Abschleppseil, Reservereifen, Verbandkasten). Auch Waren zur Versorgung eines Fahrzeugs (z. B. Kraftstoff, Motoröl, Pflegemittel) fallen nicht unter die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr.

Umsatzsteuerrechtliche Abgrenzung EU-Gebiet/Drittlandsgebiet

EU-Gebiet sind das deutsche Inland und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der EU; dies sind:

- Belgien
- Bulgarien
- Dänemark
- Estland
- Finnland
- Frankreich
- Griechenland
- Irland
- Italien
- Kroatien
- Lettland
- Litauen
- 1. - Luxemburg
- Malta
- Niederlande
- Österreich
- Polen
- Portugal
- Rumänien
- Schweden
- Slowakei
- Slowenien
- Spanien
- Tschechien
- Ungarn
- Zypern (griechischer Teil).

2. **Drittlandsgebiet** ist das Gebiet, das nicht EU-Gebiet ist.

Nach dem Vertragsrecht der Europäischen Union gelten für bestimmte Gemeinden, Inseln und sonstige Gebiete **Sonderregelungen**:

3. Danach gehören zum EU-Gebiet **oder werden wie EU-Gebiet behandelt**:

- 3.1 - Akrotiri und Dhekalia (Hoheitszonen des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland auf Zypern)
-

- Azoren (Portugal)
- Balearen (Spanien)
- Fürstentum Monaco (Frankreich)
- Madeira (Portugal)
- Nordirland (Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland) für Zwecke des Warenverkehrs seit 1. Januar 2021

Also: Keine Umsatzsteuerbefreiung für Verkäufe an Käufer mit Wohnort in einem dieser Gebiete!

Zum Drittlandsgebiet gehören:

- Åland-Inseln (Finnland)
- Andorra
- Berg Athos (Griechenland)
- Büsingen (Deutschland)
- Campione d'Italia (Italien)
- Ceuta (Spanien)
- Färöer (Dänemark)
- Grönland (Dänemark)
- Guadeloupe, Französisch-Guyana, Martinique, Mayotte, Réunion, Saint-Barthélemy und Saint-Martin (Frankreich)
- Helgoland (Deutschland)
- 3.2 - Kanarische Inseln (Spanien)
- Livigno (Italien)
- der zum italienischen Gebiet gehörende Teil des Luganer Sees
- Melilla (Spanien)
- Niederländische Antillen
- San Marino (Italien)
- Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland (mit Ausnahme von Nordirland für Zwecke des Warenverkehrs) seit 1. Januar 2021
- Vatikan
- Zypern (türkischer Teil)

Also: Umsatzsteuerbefreiung für Verkäufe an Käufer mit Wohnort in einem dieser Gebiete möglich!

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 1. April 2022

III C 3 - S 7329/19/10001 :004

2022/0354511

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Umsatzsteuer-Umrechnungskurse für den Monat März 2022

Gemäß § 16 Abs. 6 Satz 1 UStG werden die Umsatzsteuer-Umrechnungskurse für den Monat **März 2022** wie folgt bekannt gegeben:

Euro-Referenzkurse

Australien	1 EUR =	1,4946	AUD
Brasilien	1 EUR =	5,4884	BRL
Bulgarien	1 EUR =	1,9558	BGN
China (VR)	1 EUR =	6,9916	CNY
Dänemark	1 EUR =	7,4404	DKK
Großbritannien	1 EUR =	0,83638	GBP
Hongkong	1 EUR =	8,6199	HKD
Indien	1 EUR =	83,9933	INR
Indonesien	1 EUR =	15 802,12	IDR
Island	1 EUR =	143,39	ISK
Israel	1 EUR =	3,5710	ILS
Japan	1 EUR =	130,71	JPY
Kanada	1 EUR =	1,3950	CAD
Korea, Rep.	1 EUR =	1 345,66	KRW
Kroatien	1 EUR =	7,5711	HRK
Malaysia	1 EUR =	4,6277	MYR
Mexiko	1 EUR =	22,6476	MXN
Neuseeland	1 EUR =	1,6049	NZD
Norwegen	1 EUR =	9,7367	NOK
Philippinen	1 EUR =	57,415	PHP
Polen	1 EUR =	4,7522	PLN
Rumänien	1 EUR =	4,9482	RON
Russland	1 EUR =		RUB ¹⁾
Schweden	1 EUR =	10,5463	SEK
Schweiz	1 EUR =	1,0245	CHF
Singapur	1 EUR =	1,4972	SGD
Südafrika	1 EUR =	16,5138	ZAR
Thailand	1 EUR =	36,648	THB
Tschechien	1 EUR =	25,007	CZK
Türkei	1 EUR =	16,1233	TRY
Ungarn	1 EUR =	376,64	HUF
USA	1 EUR =	1,1019	USD

Die übrigen Währungen sind jeweils nach dem Tageskurs umzurechnen.

Eine monatlich fortgeschriebene Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse steht ab sofort auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Umrechnungskurse zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

B r e m e r

1) Die EZB setzt die Veröffentlichung des Euro-Referenzkurses zum Rubel mit Wirkung vom 2. März 2022 bis auf Weiteres aus.