

Buchrezension

Gerhard Dannecker/Oswald Jansen, Steuerstrafrecht in Europa und den Vereinigten Staaten, Linde Verlag, Wien 2007, 566 S., € 95,30

Dieses Buch befasst sich mit den Möglichkeiten und Grenzen einer Harmonisierung des Steuerstrafrechts in Europa. Es gibt die Ergebnisse eines Forschungsprojekts wieder, das vom Lehrstuhl für Strafrecht, Strafprozessrecht und Informationsrecht der Universität Bayreuth unter der Leitung von Prof. Dr. Gerhard Dannecker in Zusammenarbeit mit Dr. Oswald Jansen vom Centre for the Enforcement of European Law der Universität Utrecht durchgeführt wurde.

Ausgangspunkt ist die Tatsache, dass die Bekämpfung der Steuerhinterziehung in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union in den letzten Jahren eine zunehmende politische Brisanz erlangt hat. Eine Vielzahl von neuen Steuergesetzen wird erlassen, die internationale Amts- und Rechtshilfe wird ausgedehnt. Es gilt, Schwachstellen und Umgehungsmöglichkeiten auszumerzen, um Steuerverkürzungen wirksam entgegenzutreten. Der Ruf zum Einsatz und zur Verschärfung des Steuerstrafrechts ist in aller Ohren, sichert doch das Steueraufkommen den Finanzbedarf der Staaten. Diese Sicherung steht daher im zentralen Interesse der Staaten, verhindert Wettbewerbsverzerrungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten und betrifft letztendlich auch den Haushalt der Europäischen Union.

Die Herausgeber haben sich das ambitionierte Ziel gesetzt, mit den veröffentlichten Beiträgen aus verschiedenen Staaten Europas und den Vereinigten Staaten von Amerika Impulse zur Fortentwicklung des materiellen Steuerstrafrechts in Europa zu geben und eventuelle Möglichkeiten einer Harmonisierung des Steuerstrafrechts und des Strafverfahrens auszuloten. Ausgangspunkt der Überlegungen ist das Steuerstrafrecht in seiner gegenwärtigen Ausgestaltung in den Mitgliedstaaten. Um einen gewissen Gleichlauf sicherzustellen, wurde ein umfangreicher Fragebogen zu den zentralen Problemen des Steuerstraf- und des Strafverfahrensrechts entwickelt, der als Leitfaden für die Abfassung der einzelnen Länderberichte diente. Dieser ist abgedruckt auf S. 553 ff. und lässt erahnen, wie viel Arbeit in der Aufarbeitung und dem Ländervergleich steckt.

Im Einzelnen: Im Generalbericht geben Dannecker/Bürger einen einleitenden Überblick über die derzeitigen Entwicklungen im Bereich der Harmonisierung des Strafrechts und der Bemühungen der Gemeinschaft, die internationale Steuerflucht zu bekämpfen. Sie stellen sodann das materielle Steuerstrafrecht in den verschiedenen Mitgliedstaaten dar, geben einen Überblick über die Geltung allgemeiner strafrechtlicher Prinzipien wie der Unschuldsvermutung, der Unterscheidung von Täterschaft und Teilnahme oder der Abgrenzung zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit und den Irrtumslehren im Steuerstrafrecht. Die Autoren gehen weiter auf sog. Prägende Grundsätze des Steuerstrafrechts (S. 554, Teil B des Fragebogens) ein. So wird z.B. zu Schätzungen dargelegt, dass in den Ländern, in denen eine Steuerhinterziehung nur dann eine Straftat darstellt, wenn ein bestimmter

Betrag an Steuer hinterzogen wird, eine Schätzung des hinterzogenen Betrags, wie sie in Deutschland nach § 162 AO möglich ist, grundsätzlich nicht zulässig ist, jedoch dogmatisch fragwürdige Ausnahmen zugelassen werden. Im Bereich des Irrtums zeigt sich, dass völlig unterschiedliche Konzeptionen in den Mitgliedstaaten bestehen. Detaillierter werden dann einzelne Aspekte bei der Behandlung des Tatbestands der Steuerhinterziehung dargestellt. Interessant ist dabei zunächst die Beziehung zwischen der Ausgestaltung des Tatbestands als Sonderdelikt oder Allgemeindelikt und den unter Strafe gestellten Tathandlungen. Die Autoren arbeiten heraus, dass in den Staaten, in denen die Steuerhinterziehung als Sonderdelikt begriffen wird (wie z.B. Spanien oder Österreich), die Tathandlung auch in der Verletzung abgaberechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten liegt. Auf den S. 31-33 wird der Trend wiedergegeben, dass eher ein einheitlicher Tatbestand der Steuerhinterziehung besteht, der sämtliche Steuerarten erfasst, mit Ausnahmen freilich in Dänemark und Belgien, die Spezialtatbestände kennen. Im Bereich des subjektiven Tatbestands ist ersichtlich, dass in den meisten Staaten nur die vorsätzliche Verkürzung von Abgaben eine strafbare Steuerhinterziehung darstellt; anders nur in Österreich, wo auch die fahrlässige Abgabenverkürzung unter Strafe steht. Interessant ist auch, dass in Frankreich und Belgien im Bereich der indirekten Steuern auf den Nachweis vorsätzlichen Verhaltens verzichtet wird.

Auf den S. 33-36 vergleichen die Autoren die einzelnen Hinterziehungsbeträge der Mitgliedstaaten, die verkürzt werden müssen, um den Tatbestand der Steuerhinterziehung zu erfüllen. Nur im deutschen Recht wird auf einen Schwellenwert verzichtet, was im europäischen Raum eine Ausnahme darstellt. Auch die Frage, ob die Steuerhinterziehung eine Straftat oder eine bloße Ordnungswidrigkeit darstellt, unterscheidet sich gravierend und die Frage der Behandlung von Schein- und Umgehungsgeschäften wird unterschiedlich gelöst. Ausführlich werden sodann auf den S. 39-43 die Rechtsfolgen einer Steuerhinterziehung und die Möglichkeiten zur Selbstanzeige erörtert. Von besonderem Interesse für die auf dem Gebiet des (Steuer-)Strafrechts tätigen Rechtsanwälte sind die Ausführungen zur Unternehmensstrafbarkeit. Die Autoren fassen auf der Grundlage der Länderberichte die unterschiedlichen Konzeptionen in den Mitgliedstaaten zusammen. Sie kommen dabei zu dem Ergebnis, dass primäre Sanktion in allen Staaten, die eine Strafbarkeit juristischer Personen kennen, die Geldstrafe ist. Auf die daneben bestehenden Sanktionsmöglichkeiten in den Mitgliedstaaten wird hingewiesen.

Ab S. 47 wird das Strafverfahrensrecht detailliert begutachtet. Die Autoren zeigen auf, dass das Nebeneinander von Besteuerungs- und Strafverfahren in allen Staaten besondere Anforderungen an die Wahrung der Rechte des Beschuldigten stellt und geben einen kurzen Überblick darüber, wie die z.B. in dem Besteuerungsverfahren gemachten Angaben im Strafverfahren (und umgekehrt) unter welchen Voraussetzungen verwendet werden können und wie teilweise mit Vermutungstatbeständen gearbeitet wird. Zudem wird die unterschiedliche Ausprägung des Steuergeheimnisses thematisiert.

Der Abschnitt D Teil I-III des Generalberichts beschäftigt sich – losgelöst von den Länderberichten – sodann mit den aktuellen Entwicklungen in der Europäischen Gemeinschaft auf dem Gebiet des Steuerstrafrechts. Es geht dabei um die Kompetenz der Gemeinschaft zur Rechtsetzung auf dem Gebiet des Strafrechts, die aktuellen Entwicklungen im Bereich der Amts- und Rechtshilfe, den europäischen Haftbefehl und die europäische Beweisanordnung sowie die Errichtung einer europäischen Staatsanwaltschaft.

Auf der Grundlage der eingangs dargestellten Steuerstrafrechtsordnung unternehmen die *Autoren* im letzten Abschnitt ihres Berichts den Versuch, einen Modelltatbestand der Steuerhinterziehung zu umreißen, der den Kern der mitgliedstaatlichen Steuerhinterziehungstatbestände darstellen soll. Nach einem Ausblick, in dem eine Harmonisierung im Bereich des Steuerstrafrechts als wünschenswert, aber wohl in weiter Ferne liegend erachtet wird, endet der Generalbericht mit einem kurzen Blick in das Zollstrafrecht und das Korruptionsstrafrecht.

Der Generalbericht geht weit über eine Zusammenfassung der in dem Buch enthaltenen Länderberichte hinaus. Es wird auch auf Rechtsordnung von Mitgliedstaaten eingegangen, zu denen kein Landesbericht vorliegt. Die *Autoren* beziehen in ihrem Bericht auch die neuen Mitgliedstaaten mit ein, deren Rechtssysteme teilweise überraschende Regelungen enthalten.

Wer dies vertiefen möchte, widmet sich flankierend zu den Ausführungen im Generalbericht den detaillierten Länderberichten, die ab S. 93 ff. beginnen.

Zunächst stellt *Eriksen* das dänische Steuerstrafrecht dar. Er geht dabei schwerpunktmäßig auf das Steuerkontrollgesetz und die darin enthaltene zentrale Norm des § 13 (Steuerbetrug) ein, der im subjektiven Tatbestand *dolus directus* verlangt. Der *Autor* stellt das Verhältnis des Steuerkontrollgesetzes und dessen § 13 zu den Vorschriften des allgemeinen Strafrechts dar und geht auf die von dem verkürzten Betrag abhängige Sanktionierung des Steuerbetrugs ein. *Eriksen* hebt dabei hervor, dass das Schutzgut des Steuerbetrugs die Verletzung der dem Steuerpflichtigen gegenüber dem Staat obliegenden Informationspflicht ist. So ist bereits das Nichtmelden von Bankkonten im Ausland nach § 13a Steuerkontrollgesetz unter Strafe gestellt. Weiter widmet sich der *Verf.* der Darstellung der Beteiligung an Steuerstraftaten, insbesondere durch Steuerberater, Rechtsanwälte und „Revisoren“ und gibt einen knappen Überblick über das Zollstrafrecht. Hinsichtlich des Unternehmensstrafrechts erläutert der *Autor* die Figur der „verdeckten Schuld“, welche diejenigen Fälle erfasst, in denen durch eine Gesellschaft eine Straftat begangen wird. Die Strafbarkeit juristischer Personen ist in Dänemark anerkannt. Interessant ist auch die Darstellung der Selbstanzeige, die in Dänemark Bestandteil des allgemeinen Strafrechts ist.

Bürger gibt den Überblick über das deutsche Steuerstrafrecht. Die Abhandlung beginnt mit einem knappen Abriss über die Geschichte und die Grundlagen des Steuerstrafrechts in Deutschland und die Steuerstraftaten. Sodann werden die steuerliche und die strafrechtliche Behandlung von Scheinge-

schäften und Umgehungshandlungen nach jetzigem Recht und nach der RAO dargestellt. Im Rahmen der steuerlichen Behandlung von Bestechungsaufwendungen kritisiert *Bürger* die derzeitige Fassung des § 299 Abs. 3 StGB, mit der Bestechungshandlung im Ausland bestraft werden. Im Rahmen der Darstellung der umstrittenen Bedeutung der Empfängerbenennung im Strafverfahren spricht sich der *Verf.* dafür aus, allein in der Vorlage von Scheinrechnungen zum Zwecke der Verhinderung von Schätzungen weder eine versuchte noch eine vollendete Steuerhinterziehung zu erblicken. Die Rechtsprechung hierzu ist uneinheitlich. Kritisch äußert sich *Bürger* dazu, dass im Rahmen des Ausfuhrerstattungsrechts zur Begehung eines Subventionsbetrugs leichtfertiges Verhalten genügt, bei der ungerechtfertigten Erlangung von Steuervergünstigungen nach § 370 AO aber Vorsatz erforderlich ist. Angesichts der vergleichbaren Pflichtenstellung seien unterschiedliche Anforderungen im subjektiven Bereich nicht zu rechtfertigen. Sodann gibt der *Autor* einen Überblick über die Rechtsfolgen von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten. Der Beitrag endet schließlich mit einer überblicksmäßigen Darstellung der Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte und der Einflüsse des Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Steuerstrafrecht, wobei u.a. die strafrechtliche Behandlung der sog. Bankenfälle, die Einschaltung von Basisgesellschaften, die Gewinnverlagerung ins Ausland und die erweiterten Schätzungsbefugnisse nach § 162 AP noch erläutert werden.

Salter und *Ullah* behandeln das Steuerstrafrecht für England und Wales und beginnen ihre Abhandlung mit einem Überblick über die Behördenorganisation und die Historie. Sie stellen hierbei heraus, dass steuerstrafrechtliche Sanktionen durch die Finanzbehörde verhängt werden. Dies ist aber nur dann der Fall, wenn sich die Finanzbehörde dazu entschließt, ein Steuerstrafverfahren wegen hinterzogener Steuern einzuleiten. Das Steuerstrafverfahren in England und Wales unterscheidet sich also in einem ganz wesentlichen Punkt von den kontinentaleuropäischen Rechtsordnungen: Eine strafrechtliche Verantwortlichkeit für eine Steuerstraftat droht regelmäßig nur dann, wenn sich die zuständige Finanzbehörde bei Verdacht einer Steuerstraftat auch dazu entschließt, diese nicht nur „verwaltungsrechtlich“ durch Nachforderung der zu wenig entrichteten Steuerbeträge, sondern auch strafrechtlich zu verfolgen. Allerdings kann dann, wenn die Finanzbehörde kein Steuerstrafverfahren einleitet, bei entsprechender parallel bestehender Zuständigkeit auch eine andere Behörde ihrerseits ein Strafverfahren einleiten. Die deutlich gewichtigere Rolle der Finanzbehörden wird dadurch deutlich, dass sie die von einem Gericht verhängten Strafen nachträglich abmildern kann. Der zentrale Straftatbestand ist der Steuerbetrug (*cheating the public revenue*). Daneben gibt es den Tatbestand „*conspiracy*“, für den keine entsprechende deutsche Vorschrift existiert. Dieser ist etwa dann erfüllt, wenn zwei oder mehr Personen zur Schädigung des Vermögens eines Dritten zusammenwirken. Einige wenige Steuerstraftatbestände sind gegeben bei Verstoß gegen bestimmte Erklärungsspflichten; sie setzen keinen Vorsatz voraus. Ergänzend dazu wird die sog. *Hansard Procedure*

dargestellt, wonach – vereinfacht – bei einem geständigen Steuersünder, der eine Geldleistung erbringt, regelmäßig kein Strafverfahren durchgeführt wird. Daher ist die Einschätzung von *Salter* und *Ullah*, dass dadurch, dass die meisten Steuerhinterziehungsfälle von den Finanzbehörden im Wege einer Einigung erledigt werden, das Steuer(straf-)verfahren eher zivilrechtlich/verwaltungsrechtlich einzustufen ist, nachvollziehbar. Als Einzelproblemschwerpunkte werden das Steuergeheimnis, das Bankgeheimnis, die Mitwirkungspflichten und Beweislastfragen sowie Fragen hinsichtlich der Sanktionierung und des Informationsaustauschs bei grenzüberschreitenden Sachverhalten erörtert. Der Bericht schließt mit einer Statistik zu Verurteilungen im Steuerstrafrecht und mit Beispielen zur Sanktionierung.

Das französische Steuerstrafrecht wird von *Ehrke* erläutert. Zunächst gilt es, die verschiedenen unter Strafe gestellten Handlungen aufzuzeigen und die Frage der Strafbarkeit der Beteiligung darzustellen. *Ehrke* erläuterte, dass das französische Recht im subjektiven Bereich grundlegend zwischen der allgemeinen Abgabenhinterziehung und der Hinterziehung indirekter Steuern unterscheidet. Anders als im Bereich der direkten Steuern und der Umsatzsteuer setzt eine Strafbarkeit wegen eines Verstoßes gegen Rechtsnormen, die indirekte Steuern betreffen, regelmäßig keinen Vorsatz voraus. Gutgläubigkeit soll sich strafmildernd auswirken. Im Vergleich zu den übrigen in diesem Buch enthaltenen Abhandlungen werden die Zollstrafatbestände recht ausführlich dargestellt. Besonders interessant ist, dass diese erst seit 1987 Vorsatz verlangen und der Beschuldigte den Nachweis führen muss, dass er gutgläubig war und somit unvorsätzlich handelte. Sodann erläutert *Ehrke* kurz das französische CFC-Regime (Hinzurechnungsbesteuerung). *Ehrke* weist zwar auf Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit der Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht hin und stellt dar, dass hinsichtlich der Bekämpfung von Straftaten zu Lasten der Gemeinschaft mehrere organisatorische Verwaltungseinheiten eigens hierfür geschaffen wurden. Zur Verfolgung von Steuerstraftaten führt sie aus, dass die gerichtliche Strafverfolgung im Bereich der indirekten Steuern ausschließlich auf Antrag der Finanzverwaltung durch die Strafverfolgungsbehörden eingeleitet wird. Es liegt also auch hier im Ermessen der Finanzbehörden, demjenigen, der Steuern verkürzt hat, einen Vergleich über die Strafen anzubieten oder aber ein gerichtliches Strafverfahren einzuleiten. Dies soll jedoch dann nicht gelten, wenn eine Freiheitsstrafe zu verhängen ist. Im Bereich der übrigen Steuern ist vor der Entscheidung der Finanzbehörde die Stellungnahme einer besonderen Kommission („commission des infractions fiscales“) einzuholen. Die Staatsanwaltschaft entscheidet danach eigenständig und unabhängig darüber, ob Anklage zu erheben ist oder nicht. Der Beitrag endet insbesondere mit der Auseinandersetzung mit dem Grundsatz des *ne bis in idem*.

Danach stellt *Papakiriakou* das griechische Steuerstrafrecht dar. Die Abhandlung über die Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung ist gegliedert in präventive Mittel und Sanktionen. Hinsichtlich der präventiven Mittel erläutert der *Autor* das griechische Buchführungssystem, die Anwendung von Vermutungsregelungen und die steuerlichen

Anmeldepflichten. Bei den Sanktionen werden nach einem ausführlichen Überblick über die Grundsystematik die Zivil- und Verwaltungssanktionen sowie Kriminalstrafen erläutert. Im Bereich des materiellen Steuerstrafrechts lässt sich lesen, dass im Jahr 1997 ein neues Sanktionssystem eingeführt wurde. Zudem behandelt der *Autor* jeweils die strafrechtliche Verantwortlichkeit juristischer Personen und das Verhältnis zwischen materiellem und prozessuellem Steuerstrafrecht. Die Steuerumgehung ist – überraschend – nach griechischem Verständnis legitim, soweit nicht – wie etwa im Zollrecht – bestimmte Umgehungshandlungen ausdrücklich als Zuwiderhandlungen eingestuft werden. Im prozessualen Teil werden die wesentlichen Kontrollbefugnisse der Finanzverwaltung dargestellt; es gibt die Praxis der sog. „schwarzen Listen“, auf denen Steuersünder veröffentlicht werden.

Das österreichische Finanzstrafrecht von *Leitner* ist der umfangreichste Beitrag in diesem Buch. Der Länderbericht gibt eine weit über den bloßen Überblick hinausgehende Darstellung des österreichischen Steuerstrafrechts. Der Beitrag geht zunächst auf steuerliche Präventionsvorschriften des österreichischen Abgaberechts ein, es folgt ein Überblick über ausgewählte Grundprinzipien des Strafrechts. Hervorzuheben ist dabei der tabellarische Vergleich der Geltung verschiedener Grundprinzipien im allgemeinen Strafrecht einerseits und in dem für das Steuerstrafrecht speziell geltenden Finanzstrafgesetzbuch andererseits. Im Anschluss daran werden Einzelaspekte, wie Kausalität und objektive Zurechnung, subjektiver Tatbestand oder Irrtumsregelungen noch einmal herausgegriffen und ausgeführt. Besonders dargestellt werden der Grundtatbestand der Abgabenhinterziehung, § 33 Abs. 1 FinStrG, und die Sondertatbestände des § 33 Abs. 2, Abs. 3 und 4 FinStrG. Das Verfahrensrecht – so zeigt sich – ist davon geprägt, dass das österreichische Steuerstrafrecht je nach Schwere des Delikts zwischen finanzstrafbehördlichem und finanzstrafgerichtlichem Verfahren unterscheidet. Der Beitrag endet mit einer Darstellung des Einflusses des Gemeinschaftsrechts.

Einen Überblick über das portugiesische Steuerstrafrecht verfassen *Silva Dias* und *Sousa e Brito*. Danach gab es Ende der 80er Jahre eine grundlegende Steuerreform, die auch zu erheblichen Änderungen des Steuerstrafrechts führte. Mittlerweile gibt es in Portugal ein spezielles Gesetz zum Steuerstrafrecht, das „Tax Offences General Regime“ (TOGR). Dieses Gesetz enthält allgemeine und spezielle Regelungen zu allen Steuerstraftaten. Nicht verständlich, so die *Autoren*, sei unter anderem, dass die Strafbarkeit wegen Steuerbetrugs und „Steuerunterschlagung“ unterschiedliche Verkürzungsbeträge verlangt (7.500 € einerseits und 1.000 € andererseits). Interessant ist, dass die strafrechtliche Beurteilung der Beteiligung an einer Straftat teilweise von der deutschen abweicht, so etwa, wenn besondere persönliche Merkmale, die bei einem Beteiligten vorliegen, auf alle Beteiligte erstreckt werden. Hinsichtlich des Zollstrafrechts führen die *Autoren* eine Vielzahl unterschiedlicher Straftatbestände an. Die Strafbarkeit juristischer Personen ist im TOGR ausdrücklich geregelt, wobei für die Strafbarkeit wohl Voraussetzung ist, dass die Tathandlung maßgeblich von den Organen oder Repräsentanten der juristischen Person begangen wird. Ein Überblick

wird auch über das portugiesische Steuer- und Bankgeheimnis gegeben. Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist auch noch nach Einleitung des Strafverfahrens möglich. Schätzungen im Strafrecht sind dagegen unzulässig. Hinsichtlich der Rechtsfolgen von Steuerstraftaten weisen *Silva Dias* und *Sousa e Brito* darauf hin, dass die gleichzeitige Verhängung von Geld- und Freiheitsstrafe nicht zulässig ist. Im Hinblick auf Ermittlungen im Steuerstrafverfahren führen die *Autoren* aus, dass die Finanzbehörden den Strafverfolgungsbehörden strikt untergeordnet sind.

Nachfolgend wird das spanische Steuerstrafrecht von *Silvina Bacigalupo* im Überblick dargestellt. Die *Autorin* stellt anhand der jeweils deutschen Übersetzung die Entwicklung des spanischen Straftatbestands der Steuerhinterziehung anschaulich dar und erklärt den Hintergrund der Neufassungen. Bei der Steuerhinterziehung handelt es sich in Spanien um ein Sonderdelikt. Sie führt auch aus, dass die Rechtsprechung entgegen früherer Urteile inzwischen dazu tendiert, dass in den Fällen, in denen der Täter Einkünfte aus einer Straftat – etwa einem Betrug oder illegalem Drogenhandel – erzielt, eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung nicht mehr in Betracht kommen soll. Vorrangig soll der Täter wegen des Delikts, aus dem die Einkünfte stammen, bestraft werden. Bezüglich des rechtswidrigen Einkommens wird (nur) der Verfall angeordnet. Wenn das Ursprungsdelikt nicht bestraft werden kann, etwa weil es nicht nachgewiesen werden kann, verbleibt es bei der Steuerhinterziehung. Das spanische Zollstrafrecht ist in einem eigenständigen Gesetz geregelt. Es existieren differenziert ausgestaltete Straftatbestände. Das Strafmaß ist einheitlich geregelt. Es kann eine geringe Gefängnisstrafe und eine Geldstrafe bis zur vierfachen Höhe des Wertes der geschmuggelten Ware verhängt werden. Wie auch bei den Steuerstraftaten wird mit Ausnahme des Drogenschmuggels für eine Strafbarkeit ein Mindestschaden verlangt, der im Normalfall um 18.000 € und für Tabak um 6.000 € liegt. Die Steuer- und Zollordnungswidrigkeiten können in einfache, schwere und sehr schwere Delikte eingestuft und dementsprechend bebußt werden. Die Steuerhinterziehung und der Subventionsbetrug zu Lasten der Gemeinschaft werden eigenständig geregelt. Die Strafbarkeit juristischer Personen existiert in Spanien traditionell nicht. Die *Autorin* stellt aber einen Gesetzesentwurf aus dem Jahr 2006 vor, der eine direkte Strafbarkeit juristischer Personen vorsieht.

Der Abschluss der Länderberichte bildet die Darstellung des Steuerstrafrechts der Vereinigten Staaten. *Zahner* erläutert einige prägnante Besonderheiten des Steuerstrafrechts der Vereinigten Staaten und weist auf die große Bandbreite von Straftatbeständen hin, die es ermöglichen sollen, den Steuerpflichtigen für Fehlverhalten jeglicher Art zu belangen. Steuerdelikte sind dabei vor allem in den Steuergesetzen (etwa §§ 201 ff. Internal Revenue Code, IRC) enthalten. Neben den Kriminalstrafen stellt der *Autor* verschiedene Geldbußen für das Nichteinreichen von Steuererklärungen (in den USA gilt das Prinzip der Selbstveranlagung) und das Nichtentrichten von Steuerschulden dar. Der *Autor* stellt die in diesem Zusammenhang relevanten Methoden vor, um den Nachweis zu

führen, dass Einkünfte vorliegen, die nicht angegeben wurden. Einzigartig – so der *Autor* – sind die Möglichkeiten der Strafzumessung, die sich aus dem Zusammenspiel der Kodifizierung maximal möglicher Geldstrafen und den sog. Sentencing guidelines, die das Strafmaß im Einzelfall bestimmen, ergeben. Anschaulich dazu ist die vom *Autor* gegebene tabellarische Abbildung über die Strafmaßfindung. Besonders interessant sind zuletzt die Ausführungen zu der mit der Steuerfahndung vergleichbaren Stelle „Criminal Investigation Division“, der die Zuständigkeit für die Ermittlung von Fällen der Steuerkriminalität obliegt und die der Finanzbehörde zugeordnet ist. Trotz der weitreichenden Machtbefugnisse der Strafverfolgungsbehörden stehen nur begrenzte finanzielle Mittel für die Strafverfolgung zur Verfügung, weshalb nur in wenigen Fällen Steuerstrafverfahren durchgeführt werden. Daraus, so der *Autor*, folge aber auch, dass in Fällen, in denen ein Verfahren durchgeführt wird, die Aussichten auf einen Freispruch sehr gering sind.

Insgesamt bietet das Buch einen sehr guten Überblick über die Grundstrukturen des Steuerstrafrechts in ausgewählten Mitgliedstaaten. Die einzelnen Länderberichte und der Generalbericht machen dieses Buch für Forschung und Lehre besonders wertvoll und lesenswert, weil das Steuerstrafrecht verschiedener Rechtsordnungen erstmals in dieser Form rechtsvergleichend dargestellt wird. Es ist aber auch für den in grenzüberschreitenden Fällen arbeitenden Praktiker zu empfehlen, weil einerseits ein handhabbarer Zugang zu den dargestellten Rechtsordnungen gegeben wird, andererseits auch aktuelle Probleme der Amts- und Rechtshilfe diskutiert werden, die bekanntlich die Praxis vor besonderer Herausforderungen stellen.

Rechtsanwältin Dr. Alexandra Schmitz, Stuttgart