

# **Steuerstrafrecht 2020**

## Inhalt

<b>Teil I: Verfahrensrecht</b>	<b>5</b>
<b>1. Einordnung des Steuerstrafrechts zwischen Strafrecht und Steuerrecht</b>	<b>5</b>
a) Übersicht.....	5
b) Einordnung des Steuerstrafrechts zwischen Strafrecht und Steuerrecht - Steuerstrafrecht als Blankettstrafrecht .....	6
<b>2. Das Steuerstrafrecht</b> .....	<b>6</b>
<b>3. Verfolgungsorgane der Steuerhinterziehung:</b> .....	<b>7</b>
a) Übersicht.....	7
b) Verfolgungsorgane der Steuerhinterziehung im Überblick .....	8
<b>4. Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren</b> .....	<b>9</b>
<b>5. Doppelgleisigkeit der Steuerfahndung</b> .....	<b>10</b>
a) Doppelgleisigkeit der Steuerfahndung .....	11
b) Organisation der Steuerverwaltung .....	12
<b>6. Die Zulässigkeit der Außenprüfung</b> .....	<b>14</b>
<b>7. Der Umfang der Außenprüfung</b> .....	<b>15</b>
<b>8. Die Durchführung der Außenprüfung</b> .....	<b>16</b>
<b>9. Kalkulationsmodelle</b> .....	<b>17</b>
A. 1. Schätzung aufgrund statistischer Prüfungsmethoden -der Chi-Quadrat-Test ist keine seriöse Prüfmethode .....	18
<b>10. Einleitung des Strafverfahrens</b> .....	<b>19</b>
a) Übersicht.....	19
b) Einleitung des Ermittlungsverfahrens - Überblick .....	20
c) Rechtsstellung des Beschuldigten .....	21
<b>11. Rechtliche Möglichkeiten der Ermittlungsbehörden</b> .....	<b>22</b>
<b>12. Rechtsschutz im Ermittlungsverfahren</b> .....	<b>23</b>
<b>13. Akteneinsicht</b> .....	<b>24</b>
A. 2. Strafrechtliche Folgen vorwerfbarer Verfahrensverzögerung.....	25
a) Abstimmung von Finanzbehörden und Staatsanwaltschaft .....	25
b) Evokationsrecht der Staatsanwaltschaft .....	25
A. 3. Unterrichtungspflicht des Prüfers gegenüber der BuStra nach § 10 Abs. 1 BpO .....	26
<b>Teil II: Materielles Steuerstrafrecht</b>	<b>28</b>
<b>1. Steuerstraftaten</b> .....	<b>28</b>
<b>2. Der Tatbestand des § 370 AO</b> .....	<b>29</b>
<b>3. Der Anwendungsbereich des § 370 AO</b> .....	<b>30</b>
<b>4. Täterkreis des § 370 AO</b> .....	<b>31</b>
<b>5. Die Tathandlungen des § 370 AO</b> .....	<b>32</b>
a) Steuerlich erhebliche Tatsachen.....	33
b) Täuschungshandlung bei abweichender Rechtsauffassung .....	33
A. 4. Kein Erfordernis einer Unterschrift der Steuererklärung für Steuerhinterziehung.....	34
<b>6. Erklärungs Pflichten im laufenden Steuerstrafverfahren</b> .....	<b>35</b>
<b>7. Taterfolg des § 370 Abs.1, 4 AO</b> .....	<b>36</b>
<b>8. Zeitpunkt des Taterfolges</b> .....	<b>36</b>
<b>9. Zeitpunkt der Steuerverkürzungen bei Abgabe unrichtiger/unvollständiger Erklärung</b> .....	<b>37</b>

<b>10.</b>	<b>Steuerverkürzung bei Nichtabgabe / verspäteter Abgabe bei Veranlagungssteuern.....</b>	<b>38</b>
<b>11.</b>	<b>Zeitpunkt bei Fälligkeitssteuern bei nicht oder verspäteter Anmeldung.</b>	<b>39</b>
A. 5.	Steuerhinterziehung durch Unterlassen.....	40
<b>12.</b>	<b>Schätzung der Besteuerungsgrundlage, § 162 AO.....</b>	<b>41</b>
A. 6.	Schätzung des Schadensumfangs .....	42
<b>13.</b>	<b>Das Kompensationsverbot, § 370 Abs. 4 Satz 3 AO.....</b>	<b>43</b>
<b>14.</b>	<b>Einschränkung des Kompensationsverbots .....</b>	<b>44</b>
<b>15.</b>	<b>Umsatzsteuer und Vorsteuer – Verständnis bis zur Entscheidung des BGH vom 13.09.2018 .....</b>	<b>46</b>
<b>16.</b>	<b>Strohmanngeschäfte.....</b>	<b>47</b>
<b>17.</b>	<b>Vollendung der Tat bei der Umsatzsteuer.....</b>	<b>48</b>
<b>18.</b>	<b>Anwendungsbereich des Kompensationsverbots.....</b>	<b>50</b>
<b>19.</b>	<b>Versuch bei der Steuerhinterziehung.....</b>	<b>51</b>
<b>20.</b>	<b>Konkurrenzen im Steuerstrafrecht.....</b>	<b>52</b>
<b>21.</b>	<b>Die Verjährung bei Steuerstraftaten .....</b>	<b>54</b>
<b>22.</b>	<b>Beginn der steuerstrafrechtlichen Verjährung .....</b>	<b>55</b>
a)	Beginn der Verjährung bei der Steuerhinterziehung.....	56
b)	Beginn der Verjährung bei der Hinterziehung von Erbschaft- und Schenkungsteuer.	56
c)	Beginn der Festsetzungsfrist bei Schenkung mehrerer Gegenstände.....	57
d)	Verjährungsbeginn bei Umsatzsteuerhinterziehung durch Nichteinreichung der Jahreserklärung.....	58
<b>23.</b>	<b>Beginn der Festsetzungsverjährung, § 170 AO .....</b>	<b>59</b>
<b>24.</b>	<b>Unterbrechung/Ruhen der strafrechtlichen Verjährung.....</b>	<b>60</b>
<b>25.</b>	<b>Ablaufhemmung im Festsetzungsverfahren, § 171 AO (Teil 1) .....</b>	<b>61</b>
<b>26.</b>	<b>Ablaufhemmung im Festsetzungsverfahren, § 171 AO (Teil 2) .....</b>	<b>62</b>
	<b>Fall 1. Verjährung bei unvollständiger/unrichtiger ESt- Erklärung .....</b>	<b>63</b>
	<b>Fall 2. Verjährung bei unterlassener Erklärung.....</b>	<b>64</b>
<b>27.</b>	<b>Die Selbstanzeige, § 371 AO .....</b>	<b>65</b>
<b>28.</b>	<b>Ausschluss der Selbstanzeige .....</b>	<b>66</b>
A. 7.	§ 371 AO: Die Selbstanzeige in der Rechtsprechung des BGH (insb. Beschluss v. 20.05.2010).....	67
a)	Zum Ausschluss der „Teilselbstanzeige“ .....	67
b)	Problematik einer Selbstanzeige mit geschätzten Zahlen bei § 371 Abs. 1 AO – geringfügige Abweichungen? .....	68
A. 8.	Änderung des § 371 AO im Schwarzgeldbekämpfungsgesetz.....	69
A. 9.	Änderung des § 371 AO im Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung .....	70
A. 10.	Synopse zur Steuerhinterziehung.....	72
c)	Voraussetzung der Straffreiheit nach § 371 Abs. 1 AO.....	80
d)	Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO.....	80
e)	Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO .....	81
f)	Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1c AO .....	82
g)	Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1d AO .....	82
h)	Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1e AO.....	82
i)	Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO.....	83
j)	Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO.....	84

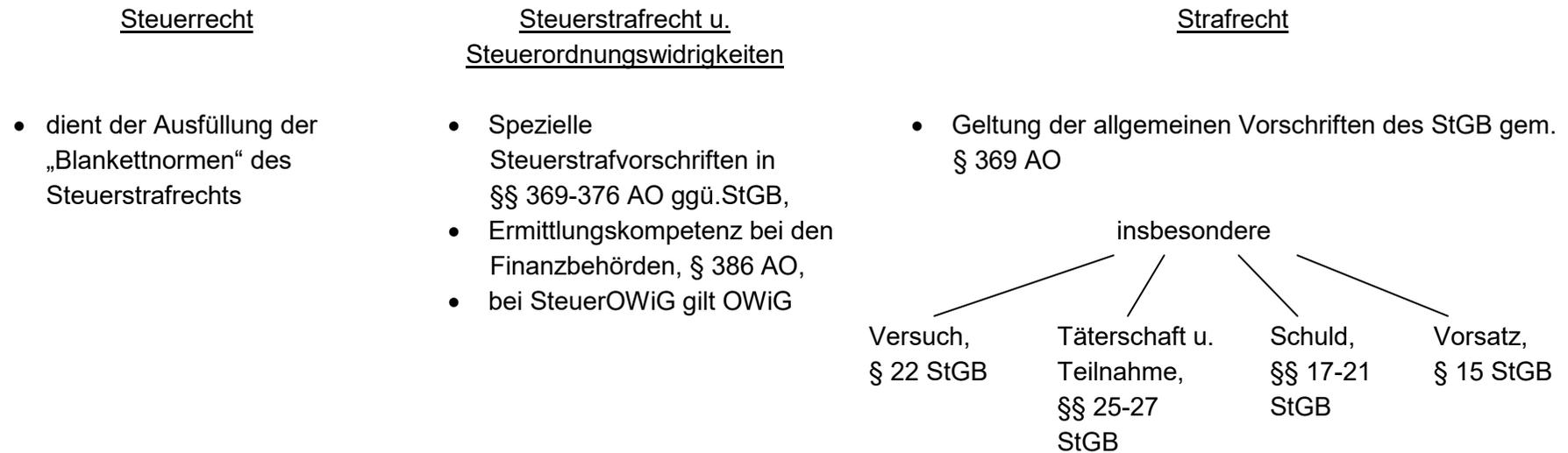
k)	Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO.....	85
l)	Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2a AO .....	85
<b>29.</b>	<b>Besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 3 AO .....</b>	<b>88</b>
A. 11.	BGH sieht seine Betragsgrenzen zur Steuerverkürzung in großem Ausmaß bestätigt	89
A. 12.	Die Wertgrenze des Merkmals „im großen Ausmaß“ beim „Griff in die Kasse des Staates“ .....	90
A. 13.	Steuerhinterziehung in großem Ausmaß – Höhe der verkürzten Steuern .....	91
A. 14.	Übernahme der Grenze von 50.000 € für sämtliche Fälle .....	91
A. 15.	Strafzumessung bei rechtsstaatswidriger Verfahrensverzögerung.....	92
A. 16.	Verfahrensrechtliches.....	93
A. 17.	Steuerhinterziehung in „Nicht-Millionenhöhe“ .....	96
A. 18.	Hohe Hinterziehungsbeträge? - Unbenannter besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung! .....	97
A. 19.	Keine Wiederaufnahme, wenn sich der Steuerbescheid ändert .....	98
A. 20.	Steuerhinterziehung, obwohl das Finanzamt doch alles wusste?.....	99
<b>30.</b>	<b>Sonstige Steuerstraftaten .....</b>	<b>101</b>
<b>31.</b>	<b>Steuerordnungswidrigkeiten .....</b>	<b>103</b>
<b>32.</b>	<b>Exkursion – Nebenfolgen einer Verurteilung .....</b>	<b>104</b>
<b>33.</b>	<b>Steuerliche Berücksichtigung von Strafverteidigerkosten .....</b>	<b>104</b>
A. 21.	Steuerliche Berücksichtigung von Strafverteidigungskosten- Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen? .....	104
A. 22.	Kein Vorsteuerabzug aus Strafverteidigungskosten.....	105

## Teil I: Verfahrensrecht

### 1. Einordnung des Steuerstrafrechts zwischen Strafrecht und Steuerrecht

#### a) Übersicht

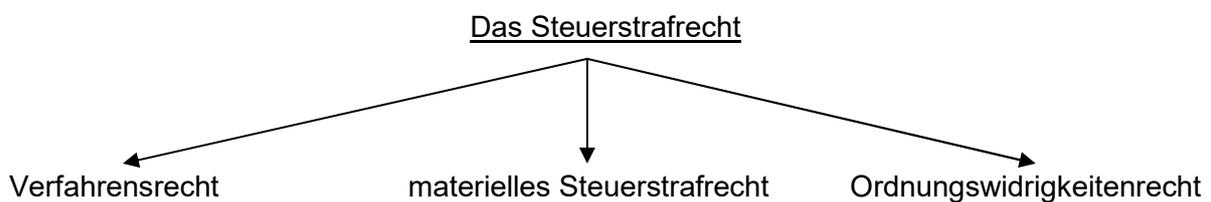
##### Einordnung des Steuerstrafrechts



## b) Einordnung des Steuerstrafrechts zwischen Strafrecht und Steuerrecht - Steuerstrafrecht als Blankettstrafrecht

Das Steuerstrafrecht ist Blankettstrafrecht. In den §§ 369 ff. AO finden sich zwar verschiedene Regelungen über die strafrechtlichen Folgen bestimmter Zuwiderhandlungen. Der Inhalt dieser Regelungen erhellt sich jedoch erst durch Rückgriff auf die allgemeinen Regeln des Strafrechts (§ 369 Abs. 2 AO) und die Regelungen in den Einzelsteuergesetzen. Insbesondere der Grundtatbestand der Steuerstraftaten, die Steuerhinterziehung nach § 370 AO, ist mit dem besonderen Steuerrecht tatbestandlich verknüpft. Täter einer Steuerhinterziehung ist, wer den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO). Welche Tatsachen und Angaben steuerlich erheblich sind und was pflichtwidrig ist, ergibt sich aus dem besonderen Steuerrecht, d. h. den jeweiligen Einzelsteuergesetzen, z. B. dem EStG, KStG, ErbStG oder UStG. Der tatbestandliche Erfolg einer Steuerhinterziehung liegt in einer Steuerverkürzung oder der Erlangung eines nicht gerechtfertigten steuerlichen Vorteils. Eine Steuerverkürzung liegt namentlich dann vor, wenn Steuern nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wurden (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO). Wie hoch die tatsächliche Steuer ist, ergibt sich ebenfalls nur aus dem jeweiligen Einzelsteuergesetz. Auch die Frage, ob ein steuerlicher Vorteil gerechtfertigt oder – ganz oder teilweise – nicht gerechtfertigt ist, lässt sich nur aus der Anwendung der Einzelsteuergesetze beantworten. Eine ungeprüfte Übertragung der steuerrechtlichen Regelungen auf das Steuerstrafrecht ist jedoch nicht möglich. Es gibt Fälle, in denen steuerlich ein Mehrergebnis festgestellt wird, steuerstrafrechtlich jedoch gleichwohl keine Steuerverkürzung vorliegt bzw. nicht nachweisbar ist, etwa weil rein strafrechtliche Grundsätze (z. B. in dubio pro reo) dem entgegen stehen. Umgekehrt kommen Sachverhalte vor, in denen zwar kein steuerliches Mehrergebnis zu ermitteln ist, gleichwohl eine Steuerverkürzung im Sinne des § 370 AO gegeben ist (so genanntes Kompensationsverbot, § 370 Abs. 4 Satz 3 AO).

## 2. Das Steuerstrafrecht



Regelungen zum **materiellen Steuerstrafrecht** finden sich zunächst in §§ 369 ff. AO. In der Abgabenordnung sind allerdings nur die Rechtsfolgen und Teile der Voraussetzungen geregelt, die wesentlichen Voraussetzungen für die Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes müssen aber Regelungen außerhalb der Abgabenordnung entnommen werden. Für die Prüfung von Steuerstraftatbeständen ist daher stets auf die Regelungen in den Einzelsteuergesetzen zurückzugreifen. Insofern gehören auch die Einzelsteuergesetze und die dazugehörigen Durchführungsverordnungen zu den materiellen Rechtsgrundlagen des Steuerstrafrechts. Zu den Rechtsgrundlagen des Steuerstrafrechts im weiteren Sinne

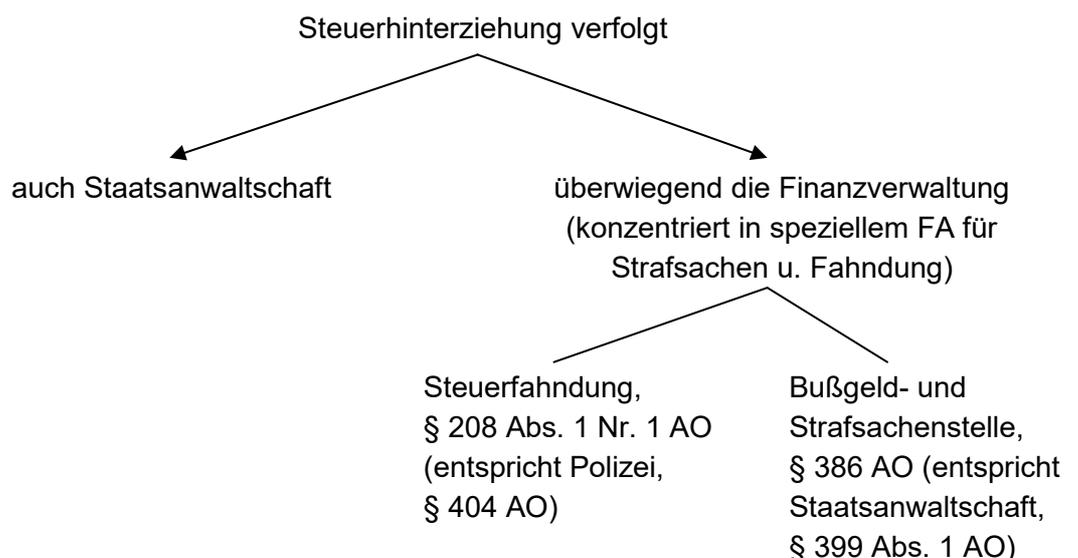
gehören auch die Richtlinien, Erlasse und Verfügungen der Bundes- und Landesfinanzbehörden. Allerdings handelt es sich insoweit um reine Verwaltungsvorschriften und nicht um Rechtsnormen im eigentlichen Sinne. Sie sind nicht für die Staatsbürger, sondern nur für die Verwaltungsbehörden verbindlich. Es handelt sich dabei um

- die **Anweisungen für Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) - AStBV (St) 2019** -, d.h. Anweisungen der obersten Finanzbehörden der Länder im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen. Die Anweisungen werden regelmäßig überarbeitet und im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Die Anweisungen sind von allen Straf- und Bußgeldverfahren von allen Bediensteten der Steuerfahndung (SteuFa) und Bußgeld- und Strafsachenstelle (BuStra) zu beachten. (Ähnlich wie die RiStBV).
- **Richtlinien betreffend Einzelsteuergesetze**, d.h. allgemeine Verwaltungsvorschriften des Bundesministeriums, z. B. Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) und die Körperschaftrichtlinien (KStR).
- **Erlasse und Verfügungen** des Bundesfinanzministeriums und der Länderfinanzbehörden zu einer Vielzahl steuerrechtlicher Anwendungsfragen.

Zudem gelten die allgemeinen strafrechtlichen Vorschriften, insbesondere die des StGB, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen (§ 369 Abs. 2 AO). So richtet sich etwa die Frage der Täterschaft und Teilnahme nach §§ 25 ff. StGB. Die Verfolgungsverjährung richtet sich nach den §§ 78 ff. StGB, sofern sich nicht aus § 376 AO Besonderheiten ergeben. Für Steuerordnungswidrigkeiten gilt ergänzend das OWiG (§ 377 AO). Strafverfahrensrechtlich treten neben die StPO die §§ 385 ff. AO.

### 3. Verfolgungsorgane der Steuerhinterziehung:

#### a) Übersicht



## b) Verfolgungsorgane der Steuerhinterziehung im Überblick

Grundsätzlich ist auch im **Steuerstrafverfahren** die **Staatsanwaltschaft** Herrin des Ermittlungsverfahrens (§§ 160, 161 StPO).

In der Praxis ermittelt bei der Verfolgung von **Steuerstraftaten** regelmäßig die **Finanzbehörde** anstelle der Staatsanwaltschaft, deren Rechte und Pflichten sie wahrnimmt (§ 386 Abs. 1 AO). Sachlich zuständig ist die Finanzbehörde, welche die betroffene Steuer verwaltet (§ 387 Abs. 1 AO). Die örtliche Zuständigkeit regelt § 388 AO.

- Innerhalb der Finanzbehörden sind für die Ermittlungen die sog. **Straf- und Bußgeldsachenstellen** (StraBu) oder **Bußgeld- und Strafsachenstellen** (BuStra) zuständig. Diese sind, meist für mehrere Finanzämter zusammengefasst, als Teile (Sachgebiete) von Finanzämtern organisiert, in Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen in den Finanzämtern für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung.
- Die **Steuerfahndung** ermittelt im Auftrag der Strafsachenstellen oder der Staatsanwaltschaften, als deren Vollzugsorgan. Sie hat keine staatsanwaltschaftlichen Befugnisse, sondern lässt sich erklären als „Steuerkriminalpolizei“.

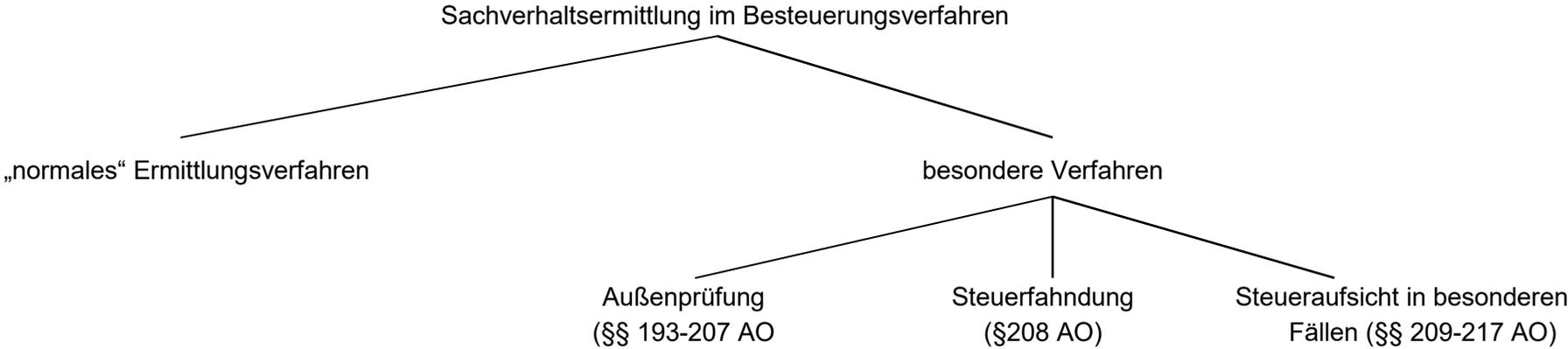
Die **Finanzbehörde** ermittelt **selbständig und ohne Weisungsgebundenheit** gegenüber der Staatsanwaltschaft (§ 386 Abs. 2 AO), wenn

- die Tat ausschließlich eine Steuerstraftat darstellt (§ 386 Abs. 2 Nr. 1 AO),
- die Tat zugleich andere Strafgesetze verletzt und deren Verletzung Kirchensteuern oder andere öffentlich-rechtliche Abgaben betrifft, die an Besteuerungsgrundlagen, Steuermessbeträge oder Steuerbeträge anknüpfen (§ 386 Abs. 2 Nr. 2 AO),
- die Tat Vorspiegelungstat i.S. des § 385 Abs. 2 AO ist oder
- auf sie kraft Verweisung die §§ 385 ff. AO für anwendbar erklärt worden sind, wie z.B. in § 8 InvZulG 1999, § 14 Abs. 3 S. 2 5. VermBG, § 15 Abs. 2 EigZulG.

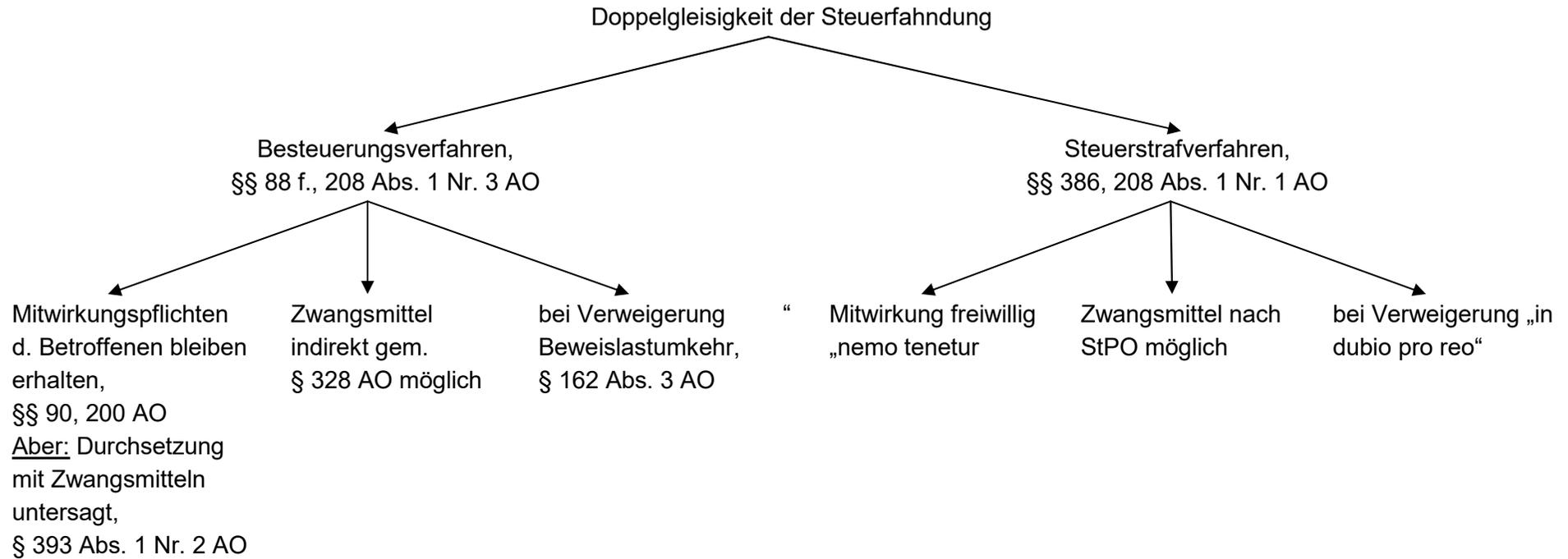
Ist die Tat **nicht ausschließlich eine Steuerstraftat** (s. § 386 Abs. 2 AO) oder ist gegen den Beschuldigten wegen der Tat ein **Haft- oder Unterbringungsbefehl** erlassen worden (§ 386 Abs. 3 AO), ist die **Staatsanwaltschaft** für das Ermittlungsverfahren funktionell zuständig. Die **Staatsanwaltschaft** kann Strafsachen, deren Verfolgung in die Zuständigkeit der Finanzbehörde fallen, jederzeit an sich ziehen (§ 386 Abs. 4 S. 2 AO, sog. Evokationsrecht), die **Finanzbehörde** kann die Strafsache an die Staatsanwaltschaft abgeben (§ 386 Abs. 4 S. 1 AO). In beiden Fällen kann die Staatsanwaltschaft die Strafsache im Einvernehmen mit der Finanzbehörde an die Finanzbehörde zurückgeben (§ 386 Abs. 4 S. 3 AO)

Die Strafsachenstellen bzw. die Staatsanwaltschaft können **Ermittlungen** jeder Art vornehmen oder durch die Behörden und Beamten des Polizeidienstes bzw. der Steuerfahndung vornehmen lassen (§ 161 StPO). Bei **Gefahr im Verzuge** können sie Gegenstände als Beweismittel in Verwahrung nehmen bzw. **beschlagnahmen** (§§ 94 ff. StPO), **Durchsuchungen** beim Beschuldigten und anderen Personen vornehmen (§§ 102, 103 StPO) und ggf. Personen **vorläufig festnehmen** (§ 127 StPO). Liegt Gefahr im Verzuge nicht vor, dürfen diese Maßnahmen allein durch den Ermittlungsrichter angeordnet werden, Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft haben ein **Antragsrecht** (§ 162 StPO).

# 4. Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren



## 5. Doppelgleisigkeit der Steuerfahndung



## a) Doppelgleisigkeit der Steuerfahndung

Die Steuerfahndungsstellen, die regelmäßig mit den Ermittlungen in Steuerstrafsachen befasst sind, haben eine Doppelfunktion, die ihnen durch § 208 AO zugewiesen wird:

- Zum ersten erforschen die Steuerfahndungsstellen nach § 208 Abs. 1 Nr. 1 AO Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten und arbeiten damit den **Ermittlungsbehörden** (Staatsanwaltschaften, Strafsachenstellen der Finanzämter) zu. Insoweit haben die Steuerfahnder nach § 404 AO dieselben Befugnisse wie **Polizeibeamte**;
- Zum zweiten ermitteln die Steuerfahndungsstellen nach § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO die **Besteuerungsgrundlagen** in Steuerstrafsachen und Steuerordnungswidrigkeiten, womit sie in der Regel den **Veranlagungsstellen der Finanzämter** zuarbeiten. Nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO fällt ferner die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle in den Aufgabenbereich der Steuerfahndung (**Vorfeldermittlungen**). Ein "unbekannter Steuerfall" i. S. von § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO liegt sowohl in den Fällen vor, in denen die Person unbekannt ist, von der vermutet wird, dass sie einen Steuertatbestand verwirklicht hat, als auch in den Fällen, in denen zwar eine Person, nicht jedoch eine Tatbestandsverwirklichung bekannt ist.

Die Beamten der Steuerfahndungsstellen sind **im Strafverfahren** „Hilfsbeamte“ der Staatsanwaltschaft. Nach § 404 AO haben sie im Strafverfahren dieselben Befugnisse wie die Behörden und Beamten des Polizeidienstes. Im Wesentlichen sind dies:

- Recht des **ersten Zugriffs** (§ 163 Abs. 1 StPO);
- Recht zur **Vernehmung** des Beschuldigten (§§ 161, 163a Abs. 4 StPO); eine Pflicht zum Erscheinen besteht für den Beschuldigten jedoch nur gegenüber der BuStra;
- Befugnis zur **Zeugenvernehmung** (§ 163a Abs. 5 StPO);
- Recht zur Durchführung von **Durchsuchung und Beschlagnahme**(§§ 102 ff. StPO);
- Recht zur Anordnung einer Durchsuchung oder Beschlagnahme bei **Gefahr im Verzug** (§§ 105 Abs. 1, 98 Abs. 1 StPO);
- Recht zur **Durchsicht der Papiere** (§ 110 Abs. 1 StPO).

Die Steuerfahndung ist jedoch (auch wenn Sie sich gegenüber dem Steuerpflichtigen oft so geriert) **nicht zuständig** für

- die Ahndung von Steuerstraftaten, die allein dem Gericht obliegt, oder von Steuerordnungswidrigkeiten, für die die Bußgeld- und Strafsachenstelle und ausnahmsweise die Staatsanwaltschaft zuständig sind;
- die Leitung eines Ermittlungsverfahrens inkl. der Berechtigung das Verfahren einzustellen, was im Ermittlungsverfahren allein der Staatsanwaltschaft oder der Bußgeld- und Strafsachenstelle obliegt; steuerfestsetzende Maßnahmen, die dem jeweils zuständigen Festsetzungsfinanzamt obliegen.

Im **Besteuerungsverfahren** haben die Steuerfahndungsstellen folgende **Befugnisse**:

- Einholung von Auskünften vom Beteiligten und anderen Personen (§ 93 AO),
- Hinzuziehung von Sachverständigen (§ 96 AO),
- Anordnung der Vorlage von Urkunden (§ 97 AO) und Wertsachen (§ 100 AO),
- Einnahme des Augenscheins (§ 98 AO), inkl. der Betretungsrechte gem. § 99 AO,
- Anordnung der Zwangsmittel des Besteuerungsverfahrens (§§ 328 ff. AO).

Die für die Festsetzungsfinanzämter geltenden **Beschränkungen der Ermittlungsmöglichkeiten** sind in weiten Teilen für die Steuerfahndungsstellen **aufgehoben**. Das umfasst zum Beispiel:

- Der Steuerpflichtige und andere Personen können gleichberechtigt und nicht erst nacheinander um Auskunft ersucht werden.
- Die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen und anderen Urkunden kann sofort begehrt werden, ohne vorher die Auskunft bei Vorlagepflichtigen einzufordern.
- Eine Augenscheinnahme inkl. der Ausübung der Betretungsrechte kann ohne Ankündigung erfolgen.
- Es bedarf **keiner Prüfungsanordnung**.
- **Auskunftersuchen** müssen nicht schriftlich ergehen, sondern sind auch **mündlich** möglich.

In der Praxis ist es – wegen der unterschiedlichen Verfahrensrechte – häufig wichtig zu wissen, in welchem Verfahren die Steuerfahndung gerade tätig wird. Bei Unklarheiten ist dies durch Rückfrage zu klären. Die Grundlage der örtlichen Zuständigkeit der Steuerfahndung findet sich in § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG, nach dem die Zuständigkeit durch Rechtsverordnung auf den Bereich mehrerer Finanzbehörden ausgedehnt werden kann (für die Bußgeld- und Strafsachenstelle: § 387 Abs. 2 AO). Davon haben auch alle Bundesländer Gebrauch gemacht, so dass eine Steuerfahndungsstelle jeweils für den Bereich mehrerer Finanzämter, einer Oberfinanzdirektion oder eines ganzen Bundeslandes zuständig ist. In diesem Rahmen beschreibt § 388 AO die örtliche Zuständigkeit der Steuerfahndungsstellen. Örtlich zuständig ist die Finanzbehörde,

- in deren Bezirk die Steuerstraftat entdeckt oder begangen wurde (§ 388 Abs. 1 Nr. 1 AO),
- die zum Zeitpunkt der Einleitung des Strafverfahrens für die Abgabenangelegenheiten zuständig ist (§ 388 Abs. 1 Nr. 2 AO) oder auf die nach einem Wohnsitzwechsel die Zuständigkeit übergeht (§ 388 Abs. 2 Satz 2 AO),
- in deren Bezirk der Beschuldigte zurzeit der Einleitung des Strafverfahrens seinen Wohnsitz hat (§ 388 Abs. 1 Nr. 3 AO) oder in dem sich der neue Wohnsitz befindet (§ 388 Abs. 2 Satz 1 AO) und
- in deren Bezirk der Beschuldigte bei Einleitung des Steuerstrafverfahrens seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 388 Abs. 3 AO).

Gemäß § 390 Abs. 2 AO ist aus sachdienlichen Gründen jederzeit ein einvernehmlicher Zuständigkeitswechsel möglich.

## b) Organisation der Steuerverwaltung

Die Steuerfahndung ist in unterschiedlichen Organisationsformen der Landesfinanzverwaltung eingegliedert. Es handelt sich bei ihr aber – ebenso wie bei der Bußgeld- und Strafsachenstelle – in keinem Fall um eine eigenständige Finanzbehörde i. S. d. Abgabenordnung. In den verschiedenen Bundesländern haben sich zwei Organisationsformen herausgebildet:

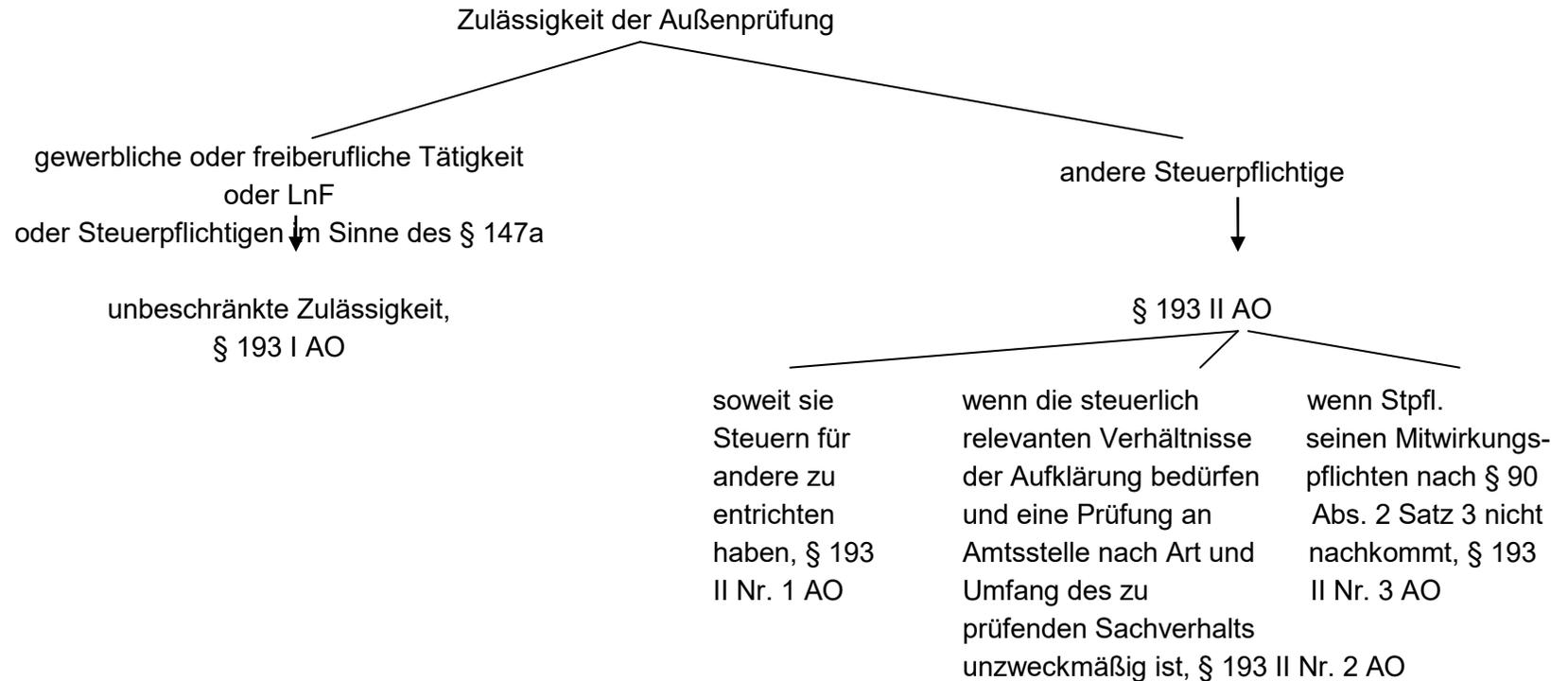
- **Spezialfinanzämter:** In einigen Bundesländern bilden die Steuerfahndung und die Bußgeld- und Strafsachenstelle ein organisatorisch selbständiges Finanzamt, das sich dann nur mit Steuerstrafsachen befasst („**Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung**“ in Nordrhein- Westfalen, „Finanzamt für Fahndung und Strafsachen“ in Niedersachsen und Berlin, „Finanzamt für Prüfungsdienste und Strafsachen“ in Hamburg).
- **Bestandteil eines Festsetzungsfinanzamtes:** In anderen Bundesländern sind die Steuerfahndung und die Bußgeld- und Strafsachenstellen demselben oder verschiedenen

Festsetzungsfinanzämtern als Dienststellen angegliedert. Sie verfügen über einen eigenen Dienststellenleiter, der Behördenleiter ist hingegen der Vorsteher des Festsetzungsfinanzamtes.

Als weitere Behörden, denen im Bereich der Steuerdelikte Bedeutung zukommt, und mit denen die Steuerfahndung zusammenarbeitet, sind insbesondere die Folgenden zu nennen:

- **Zollfahndung:** In § 208 AO findet auch die Zollfahndung Erwähnung. Zu ihr gehören das Zollkriminalamt und die Zollfahndungsämter. Letztere sind die örtlichen Behörden und unterstehen dem Zollkriminalamt. Sie sind tätig im Bereich der Strafverfolgung und Bekämpfung von Steuer- und Zollstraftaten. Die Einzelheiten regelt das Gesetz über das Zollkriminalamt und die Zollfahndungsämter (Zollfahndungsdienstgesetz). Zwischen der Steuerfahndung und der Zollfahndung gibt es einen ständigen Informationsaustausch und daneben auch eine Zusammenarbeit anlässlich einzelner Ermittlungsmaßnahmen.
- **Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS):** Gemäß § 2 des Gesetzes zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung (Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz) liegt die Hauptzuständigkeit für die Bekämpfung der Schwarzarbeit bei der Zollverwaltung. Dazu wurde die sog. „Finanzkontrolle Schwarzarbeit“ aus Personal der Bundesanstalt für Arbeit und der Zollbehörden gebildet. Soweit die Erfüllung der steuerlichen Pflichten überprüft werden soll besteht eine vorrangige Zuständigkeit der Finanzämter. Dadurch sind die Behörden der Zollverwaltung aber zur Mitwirkung an Prüfungen der Landesfinanzbehörden berechtigt.
- **Polizei:** Mit der Polizei kommt es immer wieder zu gemeinsamen Ermittlungen im Auftrag der Staatsanwaltschaft, es findet ein Informationsaustausch statt, die Polizei wird von der Steuerfahndung zu strafprozessualen Maßnahmen mitgenommen, wenn mit Widerstandshandlungen des Betroffenen zu rechnen ist, und es findet auch ansonsten eine einzelfallbezogene Zusammenarbeit statt.
- **Bundeszentralamt für Steuern** (früher: Bundesamt für Finanzen): Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) wurde als Nachfolgebehörde des Bundesamtes für Finanzen (BfF) zum 1. 1. 2006 eingerichtet. Es nimmt sowohl Aufgaben mit nationalem als auch mit internationalem Bezug wahr. Es verfügt über eine Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen zur Unterstützung der Finanzbehörden bei der Aufklärung von Sachverhalten bezogen auf ausländische Staaten, sammelt Daten über Kapitalerträge, für die aufgrund eines Freistellungsauftrags kein Steuerabzug vorgenommen wurde, wertet diese Daten aus und gibt sie weiter, vergibt nationale und bestätigt ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummern für den innergemeinschaftlichen Handel und unterstützt die Länder bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung.
- **Informationszentrale für den Steuerfahndungsdienst (IZ-Steufa):** Sie wurde 1977 beim Finanzamt Wiesbaden II eingerichtet. Die IZ-Steufa führt eine Kartei, mit deren Hilfe es den Finanzbehörden ermöglicht werden soll, frühzeitig festzustellen, ob gegen bei ihnen auffällig gewordene Steuerpflichtige bereits ein Straf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet worden ist. Dadurch soll verhindert werden, dass Ermittlungen gegen denselben Steuerpflichtigen unabgestimmt an mehreren Orten geführt werden. Zu diesem Zweck teilen Steuerfahndung und Strafsachenstellen der IZ-Steufa ihnen bekannt gewordene Fälle von überregionaler Bedeutung mit. Dort werden die Fälle in die Kartei eingetragen und auf Anfrage den Finanzbehörden Auskunft darüber erteilt, ob und bei welcher Stelle bereits ein Straf- oder Bußgeldverfahren gegen einen bestimmten Steuerpflichtigen läuft.

## 6. Die Zulässigkeit der Außenprüfung



⊃ = wenn Anhaltspunkte bestehen, die es nach den Erfahrungen der Finanzverwaltung als möglich erscheinen lassen, dass ein Steuerpflichtiger erforderliche Steuererklärungen nicht, unvollständig oder mit unwichtigem Inhalt abgegeben hat; Ermittlungen „ins Blaue hinein“, sind unzulässig.

## 7. Der Umfang der Außenprüfung

Umfang der Außenprüfung, §194 AO



Wird bestimmt durch die Prüfungsanordnung, § 196 AO

Subjektiver Umfang

Sachlicher Umfang

Prüfung der steuerlichen Verhältnisse des Stpfl., § 194 I 1 AO

Bei Personengesellschaften

Bei Steuererichtungspflichtigen

Bei allen Gesellschaften

Steuerarten

Besteuerungszeiträume

Sachverhalte

auch Prüfung der Verhältnisse der Gesellschafter, sofern für die einheitliche Feststellung von Bedeutung, § 194 I 3 AO

auch Prüfung der Verhältnisse Dritter, soweit der Stpfl. Für deren Rechnung Steuern zu entrichten hat, § 194 I 4 AO

Prüfung der Verhältnisse der Gesellschafter, Mitglieder u. Mitglieder der Überwachungsorgane, wenn dies im Einzelfall zweckmäßig ist, § 194 II AO  
**Beachte:** § 194 II AO = selbständige AP, mit eigener Prüfungsanordnung; zulässig gem. § 193 I; § 193 II Nr. 2 AO

eine oder mehrere, § 194 I 2 AO

§§ 3, 4 BpO: Unterteilung nach Größenklassen

uneingeschränkt

bestimmte Sachverhalte

bei Großbetrieben

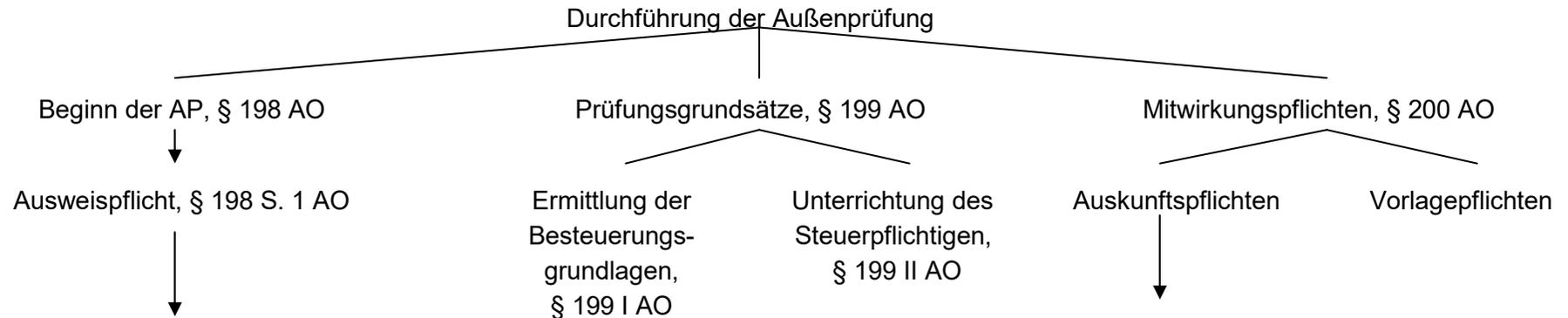
Prinzip der Anschlussprüfung

bei anderen Betrieben, § 4 (3) 1 BpO

maximal die letzten drei Besteuerungszeiträume, für die vor Unterzeichnung der Prüfungsanordnung Steuererklärungen für Ertragsteuern abgegeben worden sind

⊖ Ausnahme: § 4 (3) 2 BpO  
Beachte: § 4 BpO gilt nur für allg. AP., nicht bei AP gem. § 193 II 2 AO

## 8. Die Durchführung der Außenprüfung



Beginn der AP ist aktenkundig zu machen  
 (Grund: • Ablaufhemmung, § 171 IV AO  
 • Selbstanzeige, § 371 II Nr. 1 AO)

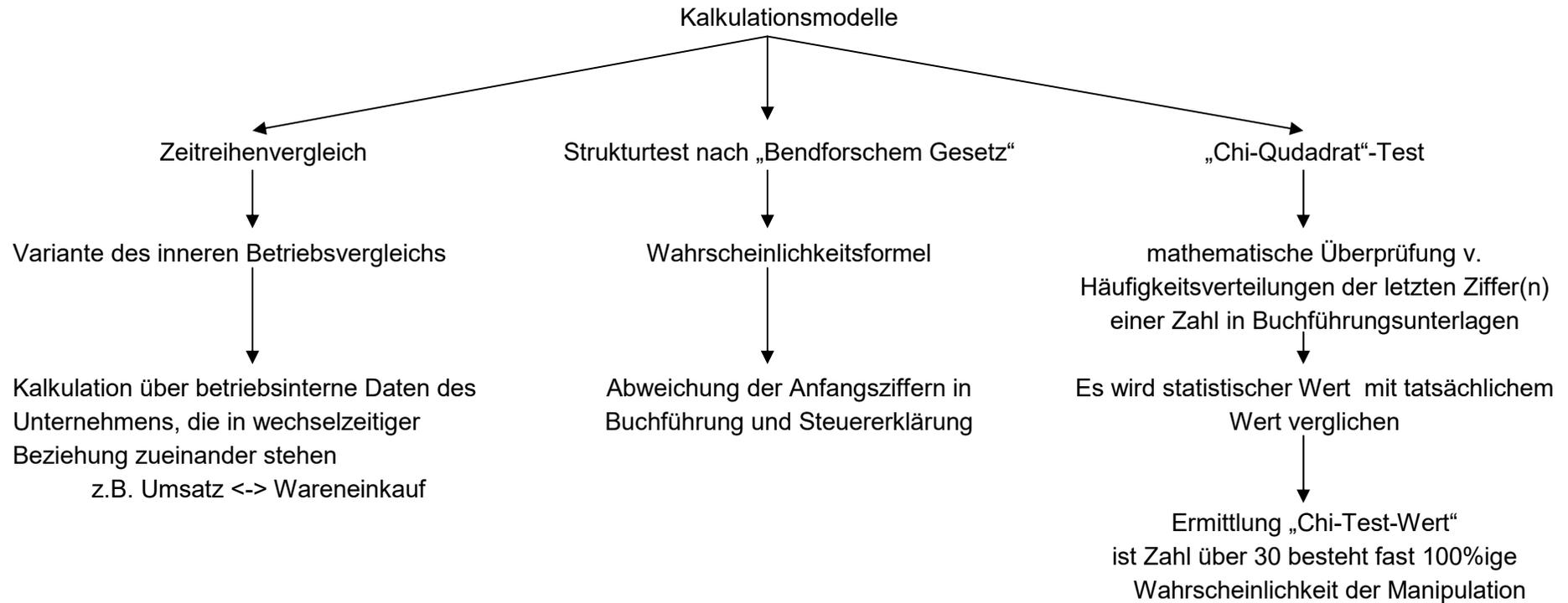
primär: Der Stpfl. Oder die von ihm beauftragten Personen

sekundär: andere Betriebsangehörige

tertiär: gelten die allg. Vorschriften, §§ 90 ff. AO, insb. § 93 I 3 AO

Beachte: Anlässlich der AP können auch Einzelermittlungen gem. §§ 90, 93 AO für andere, als die in der Prüfungsanordnung genannten Besteuerungszeiträume erfolgen; der Prüfer muss dies aber gegenüber dem Steuerpflichtigen kenntlich machen.

## 9. Kalkulationsmodelle

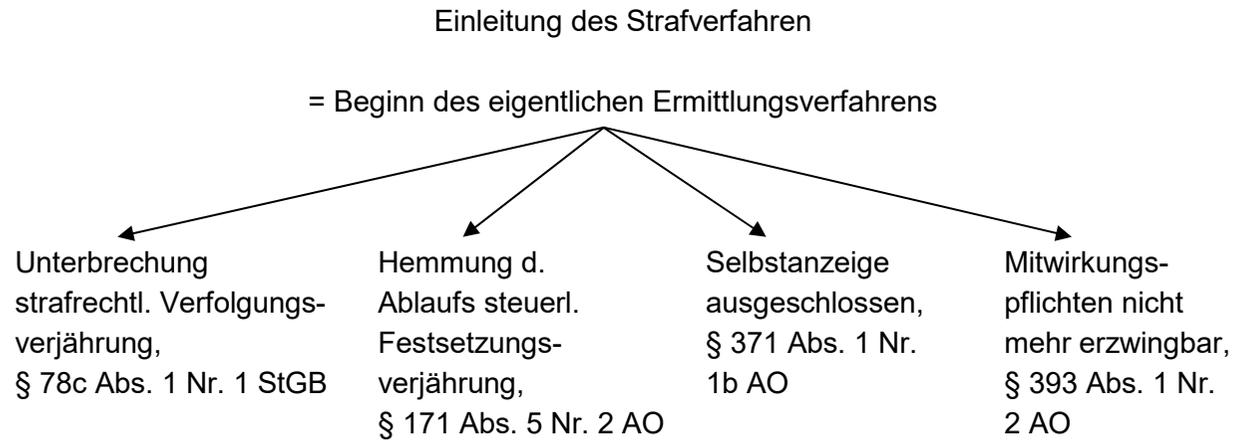


## **A. 1. Schätzung aufgrund statistischer Prüfungsmethoden -der Chi-Quadrat-Test ist keine seriöse Prüfmethode**

Finanzämter nutzen den so genannten Chi-Quadrat-Test gerne, um angebliche Manipulationen mit der Buchführung aufzudecken. Es handelt sich um eine statistische Prüfmethode, die schon seit Jahren mit großem Erfolg von den Finanzämtern eingesetzt wird. Der Chi-Quadrat-Test beruht auf der Annahme, dass die Ziffern 0 bis 9 statistisch mit einer bestimmten Häufigkeit auftreten. Zugleich geht man davon aus, dass jeder Mensch Lieblingszahlen hat und diese unbewusst besonders häufig benutzt, wenn er sich Zahlen ausdenken soll. Dies tut er beispielsweise auch, wenn er bei der Buchführung schummeln und seine Zahlen manipulieren will. Kommen bestimmte Zahlen also häufiger als sonst üblich vor, hat das Finanzamt in der Regel angenommen, dass der Chi-Quadrat-Test nicht bestanden war und eine Manipulation der Buchführung vorlag, so dass das Finanzamt in der Regel die Buchführung verworfen und Hinzuschätzungen vorgenommen hat.

## 10. Einleitung des Strafverfahrens

### a) Übersicht



## b) Einleitung des Ermittlungsverfahrens - Überblick

Nach dem im Strafverfahren geltenden **Legalitätsprinzip** (§ 385 Abs. 1 AO, §§ 152 Abs. 2, 160 Abs. 1 StPO, Nr. 9 AStBV) muss die Strafverfolgungsbehörde das Strafverfahren einleiten, wenn ihr Tatsachen bekannt werden, die den Verdacht einer Steuerstraftat rechtfertigen. Ergeben sich anlässlich von steuerlichen Ermittlungen wie z.B. anlässlich einer Außenprüfung **zureichende tatsächliche Anhaltspunkte** für eine Straftat (§ 152 Abs. 2 StPO), ist die Strafsachenstelle oder – sofern noch weitere Ermittlungen erforderlich sind – die Steuerfahndung unverzüglich zu unterrichten (Nr. 112 f. AStBV, § 10 BpO).

Das gilt übrigens auch bei **Abgabe einer Selbstanzeige**: Die Veranlagungsfinanzämter sind angehalten, Selbstanzeigen an die zuständigen Strafsachenstellen weiterzuleiten, denn durch die Abgabe einer Selbstanzeige erhalten die Finanzbehörden Kenntnis von einer oder mehreren Steuerstraftaten. Bei den Strafsachenstellen wird zunächst ein Ermittlungsverfahren eingeleitet, in dessen Rahmen die Wirksamkeitsvoraussetzungen der Selbstanzeige geprüft werden (rechtzeitig, kein Sperrgrund, Vollständigkeit und vollständige Zahlung der verkürzten Steuer). Erforderlich ist der Anfangsverdacht, d.h. es müssen zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für die Tat vorliegen (§ 152 Abs. 2 StPO, Nr. 9 und Nr. 24 AStBV).

Das **Strafverfahren ist eingeleitet**, sobald die Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft einschließlich ihrer „Hilfsbeamten“ eine Maßnahme trifft, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlich vorzugehen (§ 397 Abs. 1 AO, Nr. 25 AStBV). Die **Einleitung ist in den Akten zu vermerken** (§ 397 Abs. 2 AO) und dem Beschuldigten spätestens mitzuteilen, wenn er aufgefordert wird, Tatsachen darzulegen oder Urkunden vorzulegen, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen, derer er verdächtigt wird (§ 397 Abs. 3 AO).

**Mit der Einleitung** gelten für das **Steuerstrafverfahren** die **Vorschriften der Strafprozessordnung**, während für das **Besteuerungsverfahren** die **Vorschriften der Abgabenordnung** gelten (§ 393 Abs. 1 S. 1 AO, Nr. 11 AStBV).

- **Strafverfahrensrechtlich** braucht sich der Beschuldigte nicht selbst zu belasten, worüber er zu belehren ist (§ 136 Abs. 1 S. 2 StPO, § 163a Abs. 3 S. 2, Abs. 4 S. 2 StPO). Die Unterlassung der Belehrung führt zu einem strafrechtlichen Verwertungsverbot, nicht aber zu einem steuerrechtlichen Verwertungsverbot. Für Veranlagungszeiträume, für die bereits ein Steuerstrafverfahren eingeleitet ist, sind die steuerlichen Erklärungspflichten nicht mehr strafbewehrt, d.h. eine Bestrafung wegen Nichtabgabe einer Steuererklärung (nach Verfahrenseinleitung) für diese Zeiträume ist nicht möglich (vgl. BGH v. 23.01.2001 – 5 StR 540/01). Auch dies ergibt sich aus dem Grundsatz nemo tenetur se ipsum accusare.
- **Steuerverfahrensrechtlich** ist er weiterhin zur **Mitwirkung verpflichtet**. Seine Mitwirkung darf jedoch **nicht erzwungen** werden (§ 393 Abs. 1 S. 2 AO). Belastet sich der Beschuldigte in Erfüllung seiner steuerverfahrensrechtlichen Mitwirkungsverpflichtung wegen außersteuerlicher Straftaten, besteht insoweit ein strafrechtliches Verwertungsverbot (§ 393 Abs. 2 AO). Zu den Folgen der unterlassenen Belehrung nach § 393 Abs. 1 S. 4 AO.
- Mit **Bekanntgabe** der Einleitung des Steuerstrafverfahrens wird eine strafaufhebende **Selbstanzeige unmöglich** (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO).

### c) **Rechtsstellung des Beschuldigten**

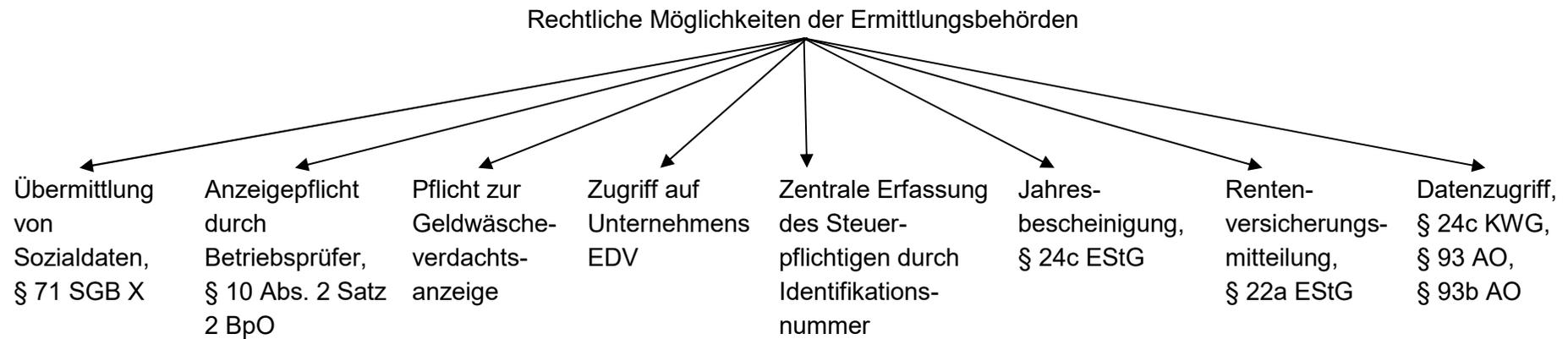
Der Beschuldigte ist **verpflichtet**, auf Ladung vor der Finanzbehörde oder Staatsanwaltschaft **zu erscheinen** (§ 163a Abs. 3 S. 1 StPO; die durch das Gesetz zur effektiveren und praxistauglicheren Ausgestaltung des Strafverfahrens zum 24.08.2017 in Kraft getretene Pflicht eines Zeugen einer Vorladung der Polizei zu folgen und auszusagen – zumindest wenn die Polizei den Zeugen im Auftrag der Staatsanwaltschaft vorlädt (§ 163 Abs. 3 StPO) – gilt nicht für die Beschuldigten. Diesen steht es weiterhin frei, einer Vorladung der Polizei zu folgen. Der Beschuldigte kann sich zur Sache einlassen oder die **Aussage** und jede Mitwirkung an der Aufklärung **verweigern** (§ 163a Abs. 4 S. 2 StPO bzw. § 163a Abs. 3 S. 2 i.V.m. § 136 Abs. 1 S. 2 StPO). Der Beschuldigte kann sich durch Einwände, Beweisanträge und mit Hilfe eines Verteidigers verteidigen. Verteidiger in Steuerstrafsachen können außer Rechtsanwälten und Rechtslehrern an deutschen Hochschulen (§ 138 Abs. 1 StPO) sein:

- im **Ermittlungsverfahren**, das die **Finanzbehörde** selbständig durchführt, auch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer allein,
- im **Ermittlungsverfahren** der **Staatsanwaltschaft** oder des Gerichts Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer nur in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt oder einem Rechtslehrer an einer deutschen Hochschule (§ 392 AO).

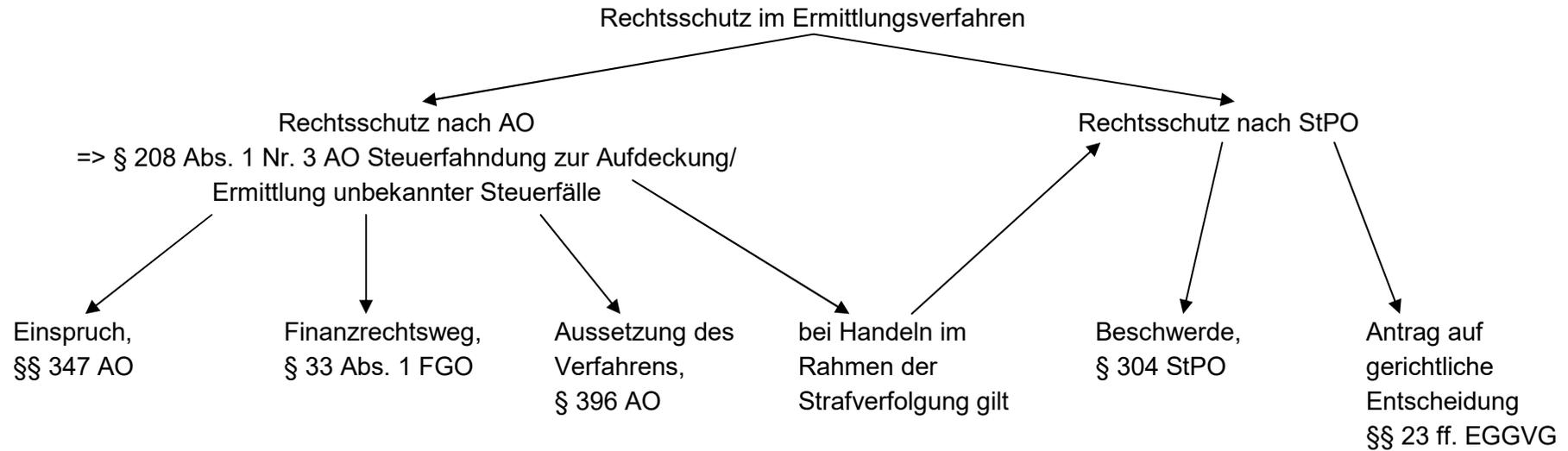
**Vor Abschluss der Ermittlungen** (§ 169a StPO) muss dem Verteidiger auf Antrag Einsicht in die Niederschriften über Vernehmungen des Beschuldigten, über richterliche Untersuchungshandlungen, bei denen der Verteidiger anwesend sein darf, sowie in Sachverständigengutachten gewährt werden (§ 147 Abs. 3 StPO). Die **Einsichtnahme** in **Akten** oder einzelne Aktenstücke sowie die Besichtigung der amtlich verwahrten Beweisstücke kann ihm verwehrt werden, wenn sie den Untersuchungszweck gefährden kann (§ 147 Abs. 2 StPO). Mit Abschluss der Ermittlungen ist dem Verteidiger uneingeschränkt Akteneinsicht und die Besichtigung von Beweisstücken zu gewähren (§ 147 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 StPO). Für Handakten und andere innerdienstliche Vorgänge, die dem Gericht nicht vorgelegt werden, besteht kein Akteneinsichtsrecht (Nr. 34 Abs. 3 AStBV).

Auch im Steuerstrafverfahren sind tatsächliche Verständigungen zulässig.

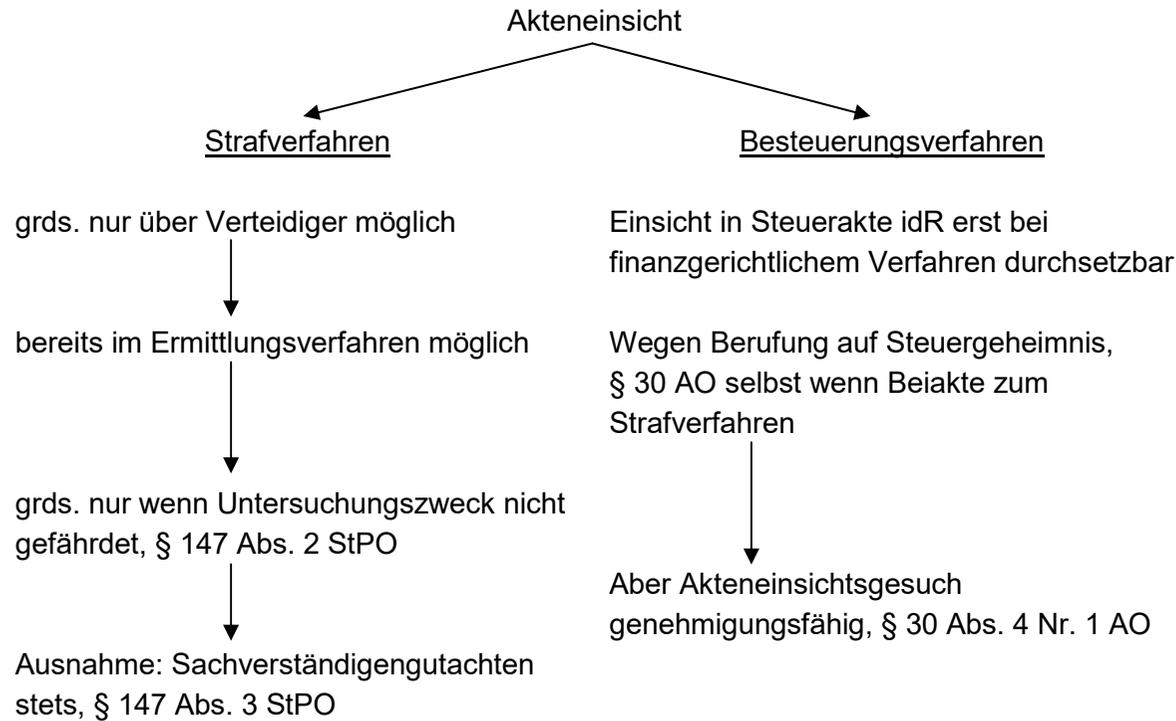
## 11. Rechtliche Möglichkeiten der Ermittlungsbehörden



## 12. Rechtsschutz im Ermittlungsverfahren



### 13. Akteneinsicht



## A. 2. Strafrechtliche Folgen vorwerfbarer Verfahrensverzögerung

Insbesondere bei den für Ermittlungsbehörden und Gerichten arbeits- und zeitintensiven Steuerstrafverfahren spielt der Gesichtspunkt der rechtsstaatswidrigen Verfahrensverzögerung eine große Rolle. Dieser führt zwar nicht zu einer Verfahrenseinstellung, Einigkeit besteht jedoch, dass die überlange Verfahrensdauer strafmildernd zu berücksichtigen ist.<sup>1</sup>

Bis zum Jahre 2008 erfolgte die Berücksichtigung im Rahmen der Strafzumessung durch einen bezifferten Abschlag auf die an sich verwirklichte Strafe. Seit dem Urteil des Großen Senats für Strafsachen vom 17.01.2008 erfolgt eine Kompensation erst im Rahmen der Vollstreckung.<sup>2</sup> Einfach gesagt: Der Angeklagte hat die Freiheitsstrafe tatsächlich abzusitzen, er bekommt aber einen Rabatt bei der Verbüßung.

### a) Abstimmung von Finanzbehörden und Staatsanwaltschaft

Eine rechtsstaatswidrige Verfahrensverzögerung kann sich auch daraus ergeben, dass die Staatsanwaltschaft durch die Finanzbehörden nicht frühzeitig unterrichtet wurde. Der BGH hat insofern anerkannt, dass eine fehlende frühzeitige Abstimmung zwischen den Behörden auch ohne konventionswidrige Verzögerung eine frühzeitige Aburteilung vereiteln kann und die damit verbundene Verfahrensverzögerung zumindest strafzumessungsrelevant ist.<sup>3</sup> Erst recht gilt dies bei der konventionswidrigen Verzögerung, wenn diese zu einer Reduzierung der Strafe führt.<sup>4</sup>

### b) Evokationsrecht der Staatsanwaltschaft

Auch zu der Frage wann ein Evokationsrecht der Staatsanwaltschaft in Betracht kommt äußerte sich der BGH:<sup>5</sup>

*„Die Übernahme durch die Staatsanwaltschaft kann wegen der Bedeutung einer auch kleineren Sache (...) im Raum stehen, (...) insbesondere wenn, oder sobald – wegen der Größenordnung oder der Bedeutung des Falles eine Anklage beim Landgericht zu erwarten ist. Die frühzeitige Einbeziehung der Staatsanwaltschaft ist gerade auch dann angezeigt, wenn sich die Beweislage (...) zu Beginn als schwierig darstellt.“*

In dem entscheidungserheblichen Sachverhalt war es erst vier Jahre nach Beginn des Ermittlungsverfahrens durch die Finanzbehörden zu einer Weiterleitung der Akten an die Staatsanwaltschaft gekommen. Der BGH sah darin aber keine konventionswidrige Verfahrensverzögerung. Dies sei durch die rasche Anklageerhebung nach Eingang der Akten bei der Staatsanwaltschaft vermieden worden.

Hieraus folgt, dass in langer Verfahrensdauer ohne Unterrichtung der Staatsanwaltschaft nicht zwingend eine konventionswidrige Verfahrensverzögerung gesehen werden kann.

<sup>1</sup> EGMR v. 1.10.2003, Beschwerdenummer 41444/98 (Hennig vs. Österreich), wistra 2004, 177 ff.; BVerfG v-19.4.1993 - 2 BvR 1487/90, wistra 1993, 219 ff.; BGH v. 16.5.2002 - 5 StR 137/02, wistra 2002, 299; BGH v. 24.11.2004 - 5 StR 206/04, wistra 2005, 66.

<sup>2</sup> BGH v. 17.1.2008 - GSSt 1/07, wistra 2008, 137; vgl. zu der Begründung und den Auswirkungen der Entscheidung *Esskandari*, DStZ 2009, 75, 81.

<sup>3</sup> BGH v. 30.4.2009 - 1 StR 90/09, wistra 2009, 363, 364.

<sup>4</sup> BGH v. 30.4.2009 - 1 StR 90/09, wistra 2009, 363, 364.

<sup>5</sup> BGH v. 30.4.2009 - 1 StR 90/09, wistra 2009, 363, 364.

Dem Strafverteidiger ist daher anzuraten genau zu prüfen, ob und wann eine Korrespondenz bzw. Abstimmung der Ermittlungen zwischen Finanzbehörden und Staatsanwaltschaft stattgefunden hat und welche Auswirkungen das für den konkreten Fall gehabt hat.

### **A. 3. Unterrichtungspflicht des Prüfers gegenüber der BuStra nach § 10 Abs. 1 BpO**

Zu der Problematik, ab welchem Zeitpunkt nach § 10 Abs. 1 BpO eine Unterrichtungsverpflichtung des Prüfers gegenüber der Bußgeld- und Strafsachenstelle (BuStra) besteht, haben die Obersten Finanzbehörden der Länder am 31.08.2009 gleichlaufende Erlasse im Einvernehmen mit dem BMF erlassen.<sup>6</sup>

Grundsätzlich konkretisiert § 10 Abs. 1 Satz 1 BpO das in §§ 386 AO, 152 Abs. 2, 160, 163 StPO verankerten Legalitätsprinzips. Danach ist eine Ermittlungspflicht der Strafverfolgungsbehörde grundsätzlich nur bei einem Anfangsverdacht nach § 152 Abs. 2 StPO gegeben.

In diesem Zusammenhang ist § 10 Abs. 1 BpO zu sehen, der eine Unterrichtung der Strafverfolgungsbehörde schon bei der Möglichkeit, dass konkrete tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat vorliegen, vorsieht.<sup>7</sup>

*„§ 10 Abs. 1 Satz 2 BpO soll demnach klarstellen, dass es für die Bejahung der Unterrichtungspflicht nicht auf die subjektive Einschätzung des Prüfers hinsichtlich der Durchführung eines Strafverfahrens ankommt. Es soll ähnlich wie bei § 201 Abs. 2 AO sichergestellt werden, dass in allen Fällen, in denen eine Untersuchung durch die BuStra geboten erscheint, diese auch wirklich frühzeitig einbezogen wird. Das Vorhandensein tatsächlicher Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Straftat wird aber durch § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO nicht entbehrlich, d.h. bloße Vermutungen lösen eine Mitteilungspflicht auch nach dieser Pflicht nicht aus.“*

Hieraus folgert die Finanzverwaltung, dass<sup>8</sup>

*„§ 10 Abs. 1 Satz 2 BpO im Lichte des vorhergehenden Satzes 1 und der allgemeinen strafprozessualen Grundsätze dahingehend auszulegen [ist], dass immer nur dann eine Unterrichtungspflicht an die BuStra begründet wird, wenn Anhaltspunkte für die auch nur mögliche Durchführung eines Strafverfahrens vorliegen. Die Schwelle des Anfangsverdachts nach § 152 Abs. 2 StPO muss dabei noch nicht überschritten sein.“*

In diesem Zusammenhang zählt die Finanzverwaltung auch beispielhaft Fälle auf, in denen eine Unterrichtungspflicht gegenüber der BuStra ausscheidet bzw. insbesondere gegeben ist.<sup>9</sup>

Einen sehr geringen Verdachtsgrad sieht die Verwaltung für Fälle vor, in denen aufgrund der bisherigen Prüfungsfeststellungen erhebliche Nachzahlungen zu erwarten sind. Hier genügt es, wenn der Verdacht einer Steuerstraftat nicht offensichtlich ausgeschlossen ist.<sup>10</sup>

*„Dies gilt insbesondere dann, wenn aufgrund der bisher getroffenen Prüfungsfeststellungen erhebliche Nachzahlungen zu erwarten sind und der Verdacht*

<sup>6</sup> Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichl. Erl. v. 31.8.2009, BStBl I, 2009, 829.

<sup>7</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichl. Erl. v. 31.8.2009, BStBl I, 2009, 829.

<sup>8</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichl. Erl. v. 31.8.2009, BStBl I, 2009, 829.

<sup>9</sup> Vgl. dazu die Aufzählung in: Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichl. Erl. v. 31.8.2009, BStBl I, 2009, 829.

<sup>10</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichl. Erl. v. 31.8.2009, BStBl I, 2009, 829.

*einer Steuerstraftat nicht offensichtlich ausgeschlossen (vgl. Nr. 113 Abs. 4 AStBV [St]) ist.“*

Die Summe des zu erwartenden Mehrergebnisses ist auch bei offensichtlich leichtfertiger Begehungsweise, bei der nur der Verdacht einer Ordnungswidrigkeit im Raum steht, entscheidend dafür, ob die BuStra informiert werden muss:<sup>11</sup>

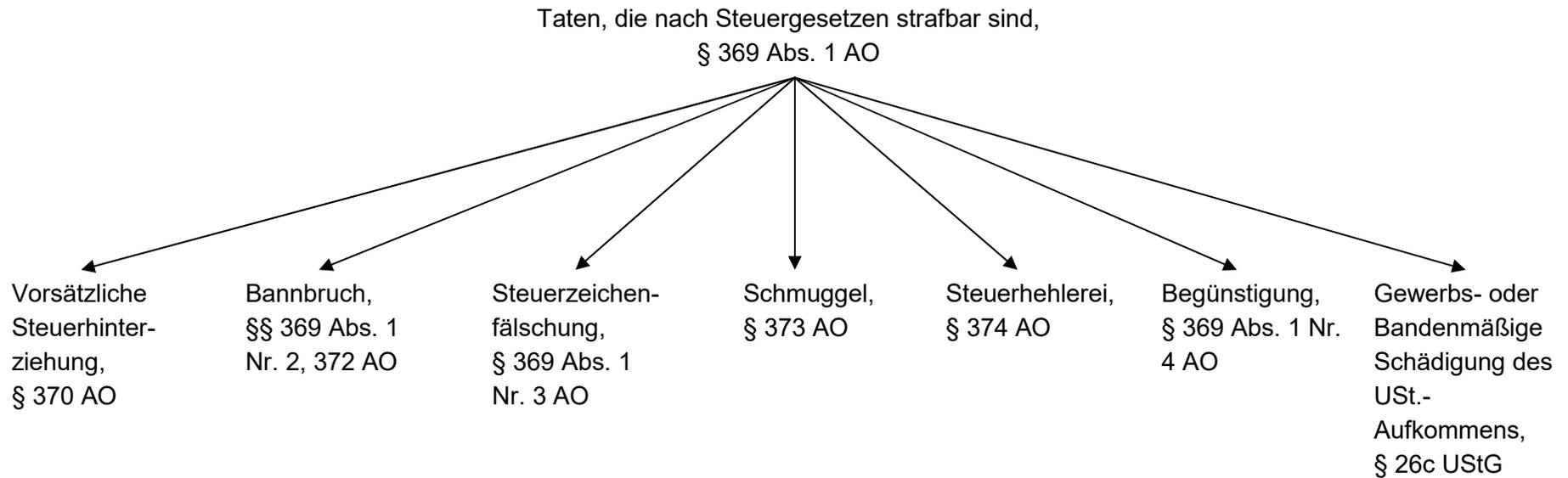
*„Soweit bei offensichtlich leichtfertiger Begehungsweise nur der Verdacht einer Ordnungswidrigkeit im Raume steht, kann eine Unterrichtung der BuStra unterbleiben, wenn das aufgrund der Tathandlung zu erwartende Mehrergebnis insgesamt unter 5.000 € liegt und nicht besondere Umstände hinsichtlich des vorwerfbaren Verhaltens für die Durchführung eines Bußgeldverfahrens sprechen (analoge Anwendung der Nr. 97 Abs. 3 AStBV [St]).“*

---

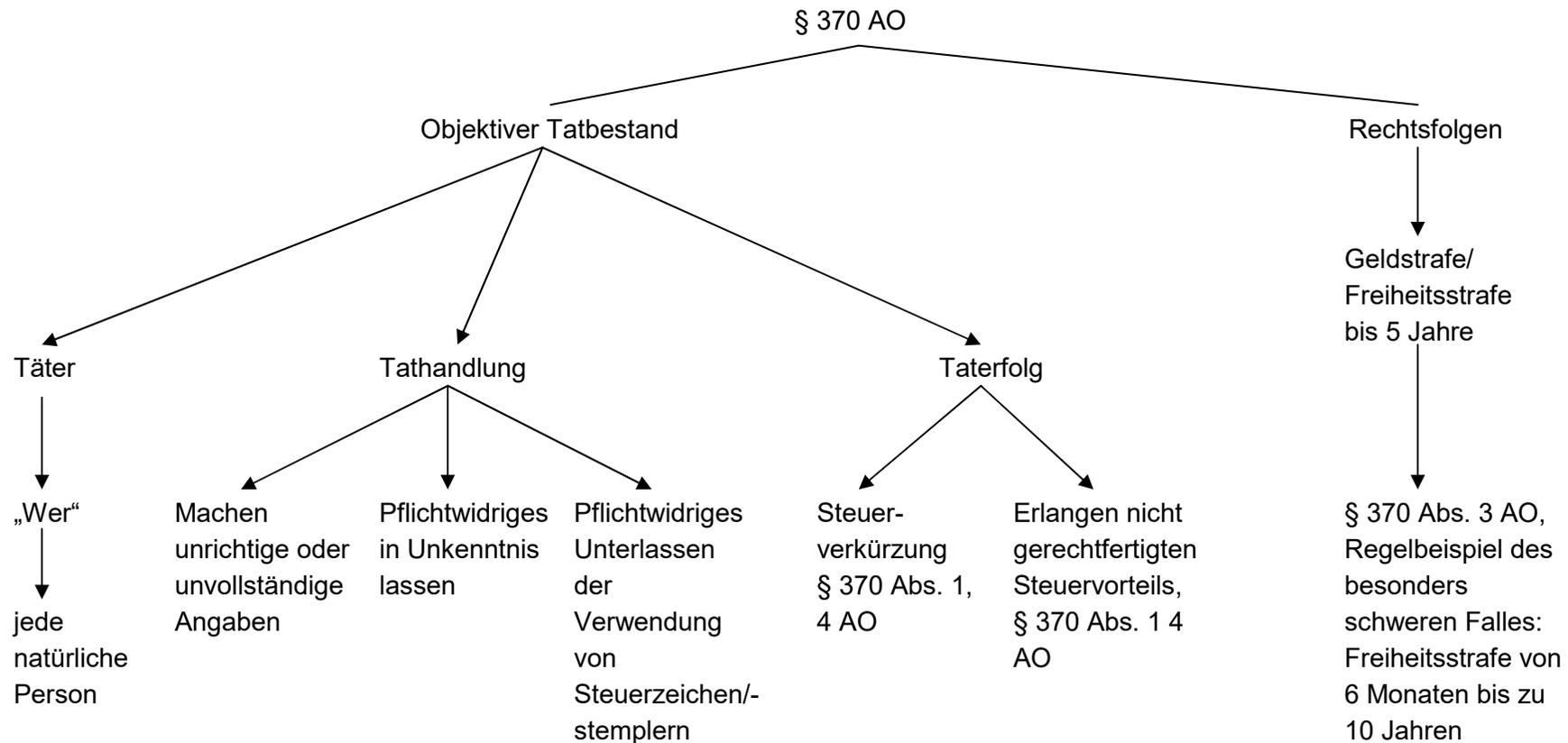
<sup>11</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichl. Erl. v. 31.8.2009, BStBl I, 2009, 829.

## Teil II: Materielles Steuerstrafrecht

### 1. Steuerstraftaten

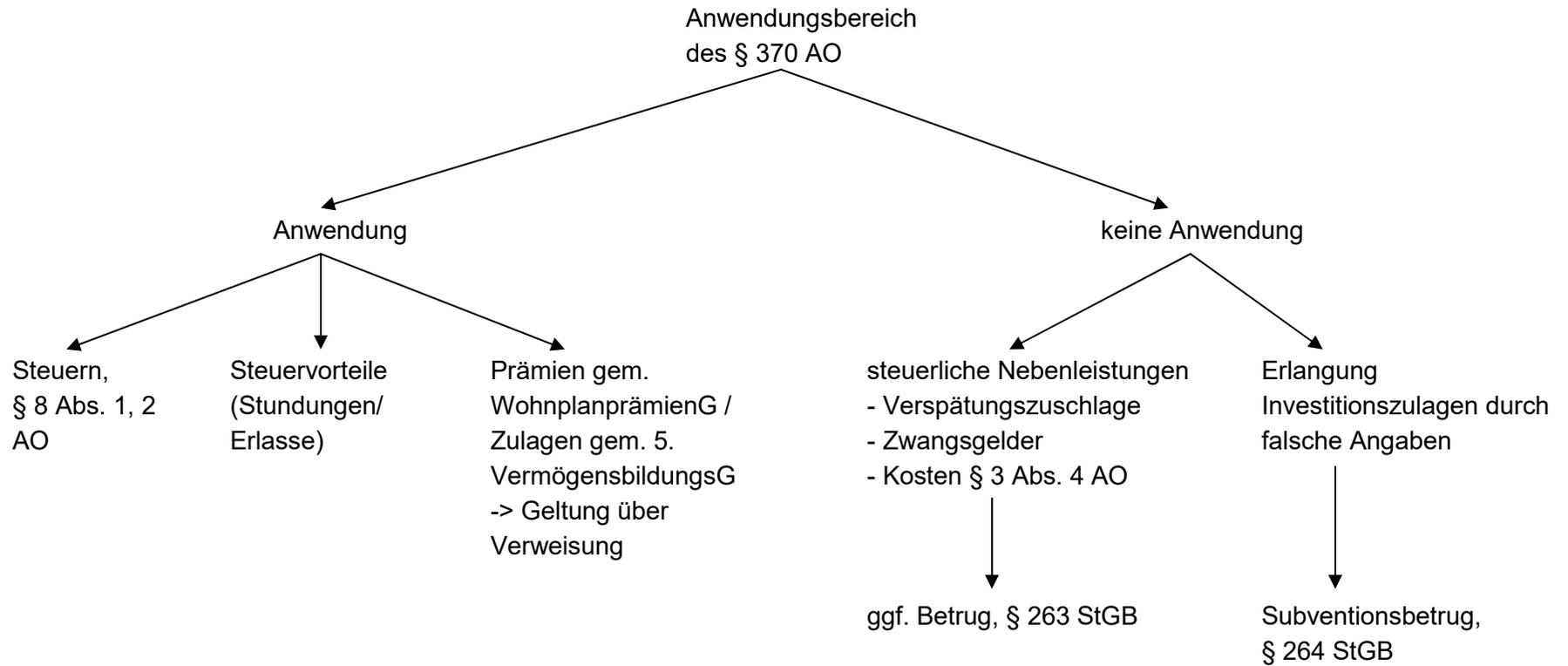


## 2. Der Tatbestand des § 370 AO

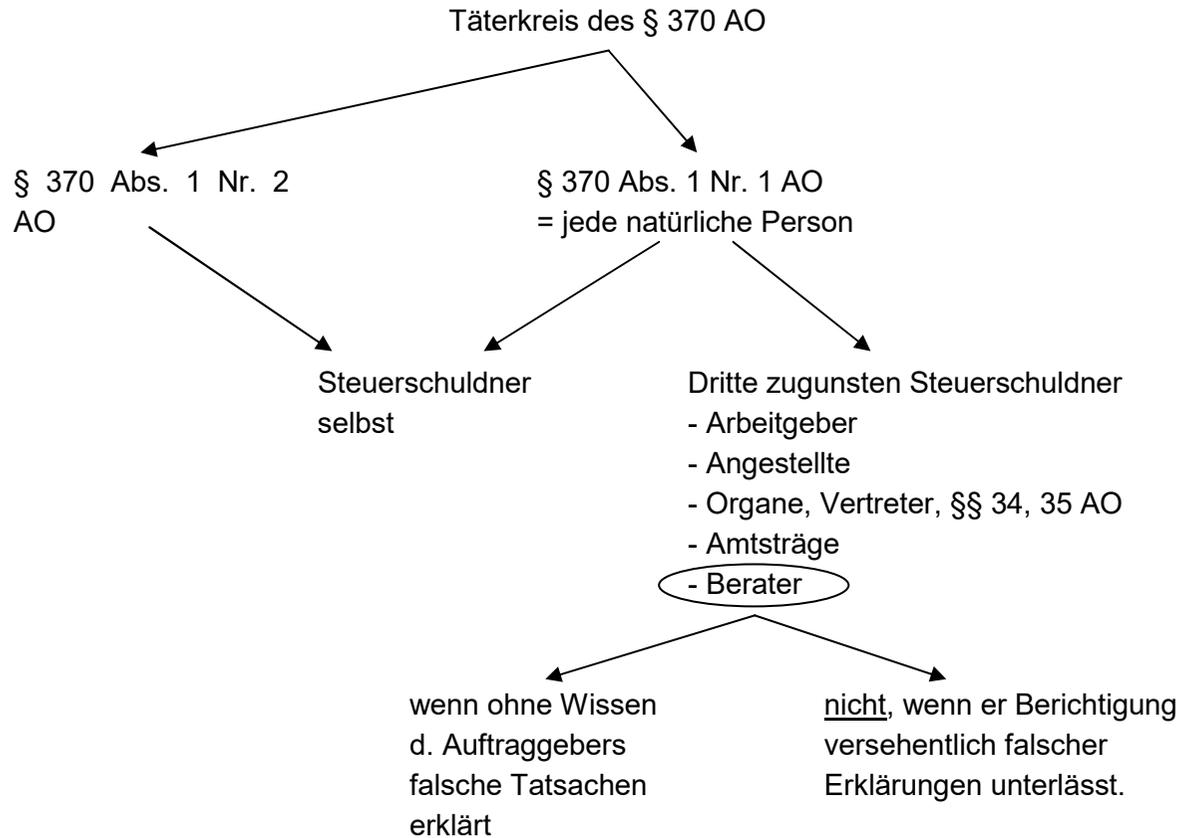


Bes. schwere Fälle mit Regelbeispielen, § 370 Abs. 3 AO  
 Strafbarkeit des Versuchs, § 370 Abs. 2 AO

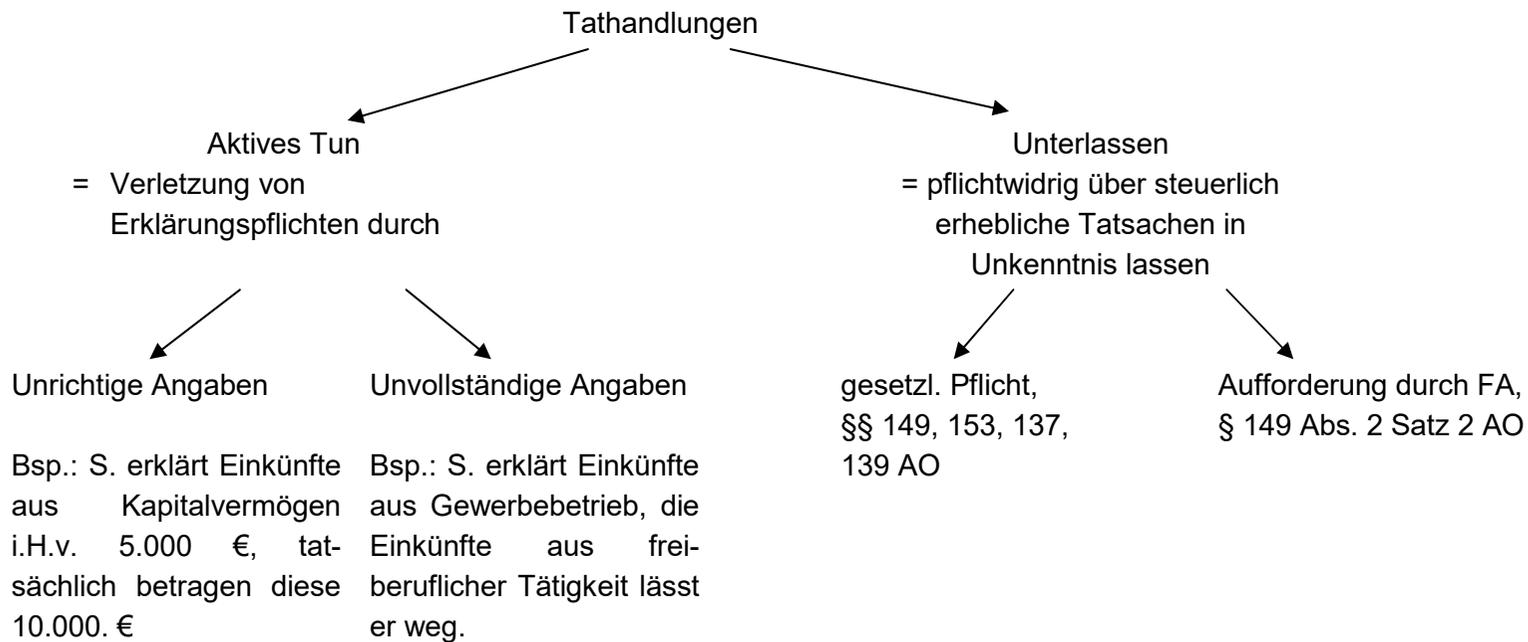
### 3. Der Anwendungsbereich des § 370 AO



#### 4. Täterkreis des § 370 AO



## 5. Die Tathandlungen des § 370 AO



## a) Steuerlich erhebliche Tatsachen

Nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO ist eine Täuschung über **steuerlich erhebliche Tatsachen** erforderlich. Tatsache ist alles, was **Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes** sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften jeglicher Art. Steuerlich erheblich sind solche Tatsachen, die zur Ausfüllung des Steuertatbestandes heranzuziehen sind und somit die Entstehung, Höhe und Fälligkeit der Steuer beeinflussen. Darüber hinaus sind aber auch solche Tatsachen steuerlich erheblich, welche die Finanzbehörde sonst zur Einwirkung auf den Steueranspruch veranlassen können. Dazu gehören z. B. Angaben, die für die Stundung oder die Fortsetzung der Vollstreckung bedeutsam sind.

**Unrichtig** sind Tatsachenangaben, wenn zwischen Erklärung und **Wirklichkeit ein Widerspruch** besteht. Der Erklärungsinhalt wird aus Sicht des Empfängers unter Zugrundelegung allgemeiner Verkehrsanschauung sowie der besonderen Umstände des Einzelfalls ermittelt.

## b) Täuschungshandlung bei abweichender Rechtsauffassung

Von den Tatsachen sind die einem Beweis nicht zugänglichen **Werturteile** zu unterscheiden. Rechtsauffassungen stellen zwar Wertungen dar, dennoch bereitet die Behandlung abweichender Rechtsauffassungen im Steuerstrafrecht Schwierigkeiten. Unproblematisch ist die Abgrenzung dort, wo der Täter die reinen Tatsachen angibt und zusätzlich Werturteile und Rechtsmeinungen äußert. Nur die Tatsachenbehauptungen sind tatbestandlich erheblich. Eine Steuerhinterziehung kann nicht dadurch begangen werden, dass der Finanzbehörde eine (unrichtige) Rechtsauffassung vorgetragen und von dieser zu Unrecht übernommen wird. Fraglich sind insbesondere Sachverhaltskonstellationen, in denen bei Vertretung einer **anderen Rechtsauffassung** auch die der rechtlichen Beurteilung spiegelbildlich zugrundeliegenden Tatsachen andere sind. Die Problematik verschärft sich zudem dadurch, dass die Finanzverwaltung durch die ihr eingeräumte Möglichkeit Steuererklärungsformulare zu gestalten (§ 150 Abs. 1 AO), umfassend Gebrauch gemacht hat. Der weit überwiegende Teil der zu beantwortenden Fragen verlangt vom Steuerpflichtigen umfangreiche Steuerrechtskenntnisse sowie die Ermittlung Subsumtionsergebnissen. Soweit das Gesetz die Selbstberechnung der Steuer verlangt, trifft den Steuerpflichtigen sogar eine gesetzliche Pflicht zur Subsumtion unter zuvor von ihm ermittelte Steuerrechtsnormen.

Nach überkommener Ansicht in Literatur und Rechtsprechung hat der Steuerpflichtige bzw. sein Berater bei Abgabe der Steuererklärung die höchstrichterliche Rechtsprechung sowie die Richtlinien der Finanzverwaltung, welche den typisierten Empfängerhorizont der Finanzverwaltung darstellten, zugrunde zu legen. Gehe er von einer abweichenden Rechtsauffassung aus, so habe er dies **kenntlich zu machen**. Dazu enthalten die Formulare seit einiger Zeit, ebenso wie die Formulare für die Umsatzsteuer-Voranmeldungen ein Feld, in dem die abweichende Rechtsauffassung kenntlich zu machen ist.

#### **A. 4. Kein Erfordernis einer Unterschrift der Steuererklärung für Steuerhinterziehung**

Eine Steuererklärung muss grundsätzlich der gesetzlich vorgeschriebenen Form genügen. Wie sich aus § 150 Abs. 3 Satz 1 AO ergibt, hängt es dabei von den Steuergesetzen ab, ob der Steuerpflichtige die Steuererklärung eigenhändig zu unterschreiben hat. Der Mangel einer fehlenden Unterschrift ist aber dann steuerrechtlich unbeachtlich, wenn auf eine solche Steuererklärung hin trotzdem ein wirksamer Steuerbescheid ergeht.<sup>12</sup> Dasselbe gilt, wenn eine zu einer Steuervergütung führende Steueranmeldung erst durch eine Zustimmung des Finanzamtes nach § 168 Satz 2 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht.<sup>13</sup> Für eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist der Mangel der fehlenden Unterschrift darüber hinaus grundsätzlich bereits dann unbeachtlich, wenn eine Steuererklärung zum Zwecke der Steuerverkürzung oder -erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile eingesetzt werden soll.<sup>14</sup> § 370 AO setzt nämlich tatbestandlich keine wirksame Steuererklärung voraus, sondern lediglich Bekundungen zu den genannten Zwecken, die sogar mündlich oder schlüssig gemacht werden können.

Gerade dann, wenn schon von Gesetzes wegen eine Unterschrift des Steuerpflichtigen nicht erforderlich ist, ist allerdings sorgsam zu prüfen, wer denn eigentlich Verantwortung dafür trägt, dass dem Finanzamt gegenüber unzutreffende oder unvollständige Angaben gemacht werden.

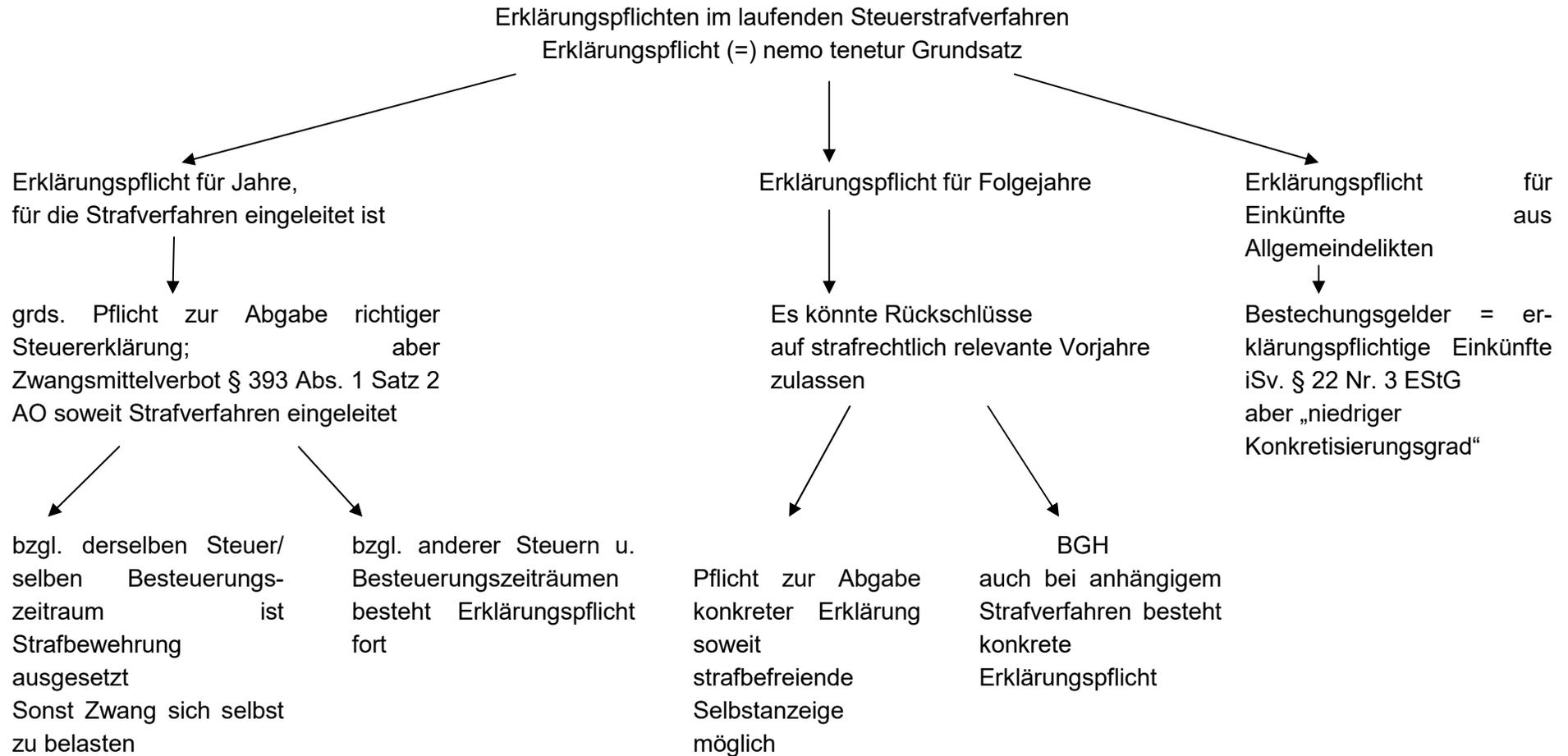
---

<sup>12</sup> BGH v. 27.09.2002 - 5 StR 97/02, wistra 2003, 20, 21.

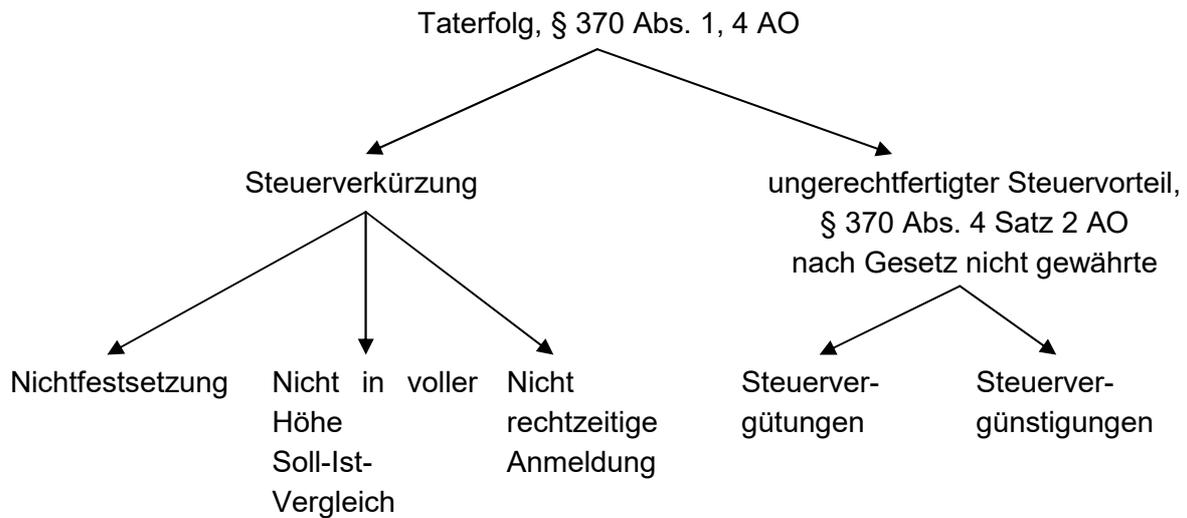
<sup>13</sup> BGH v. 27.09.2002 - 5 StR 97/02, wistra 2003, 20, 21.

<sup>14</sup> BGH v. 27.09.2002 - 5 StR 97/02, wistra 2003, 20, 21.

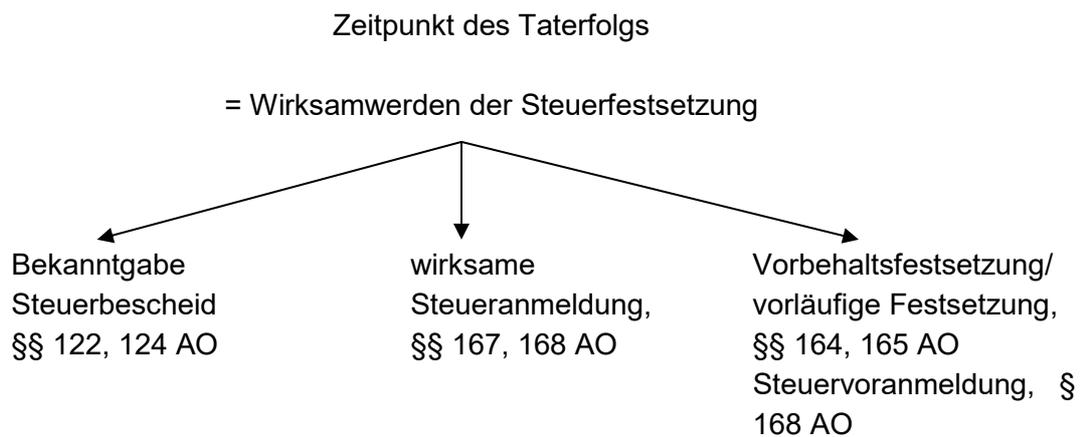
## 6. Erklärungspflichten im laufenden Steuerstrafverfahren



## 7. Taterfolg des § 370 Abs.1, 4 AO



## 8. Zeitpunkt des Taterfolges



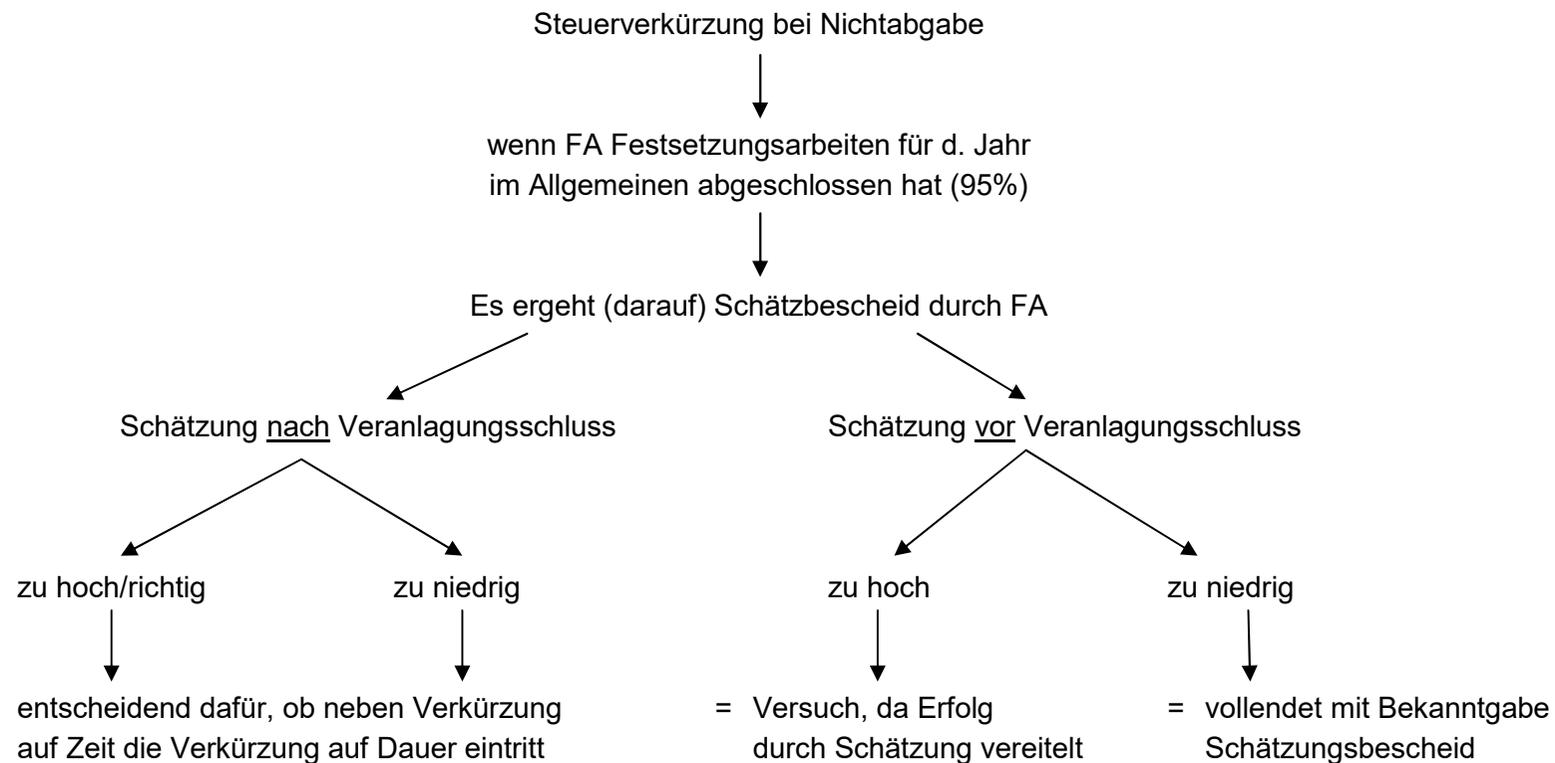
## 9. Zeitpunkt der Steuerverkürzungen bei Abgabe unrichtiger/unvollständiger Erklärung

Zeitpunkt der Steuerverkürzungen bei Abgabe unrichtiger/unvollständiger Erklärung

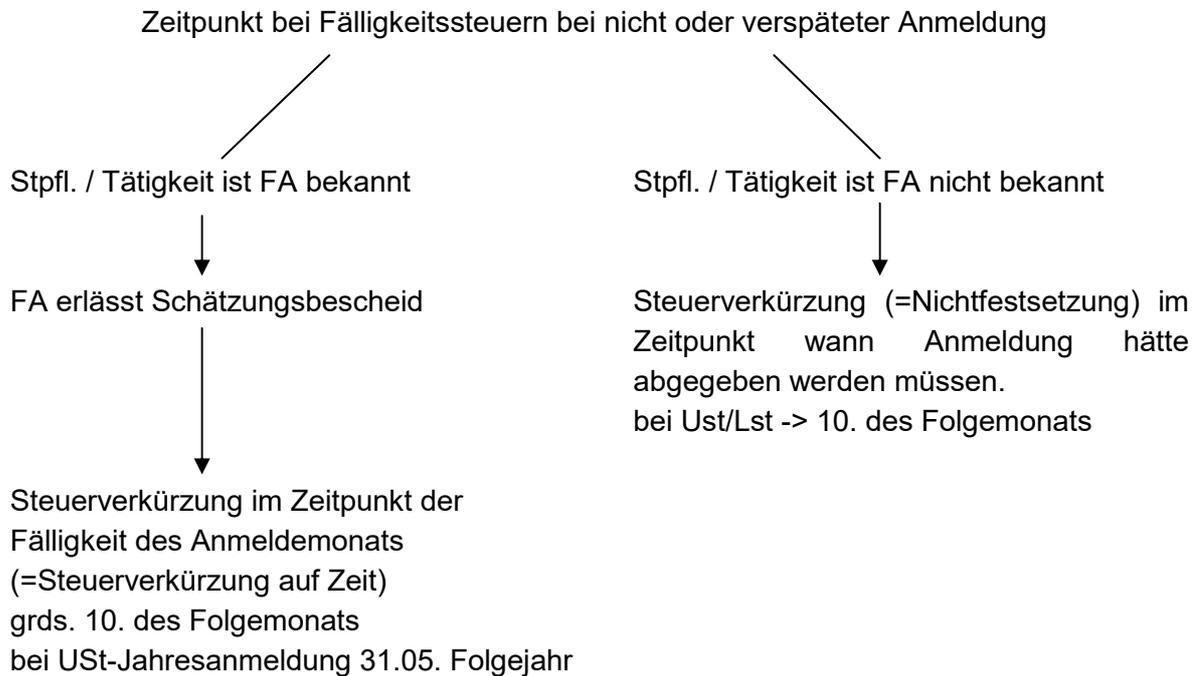
bei Steuerbescheid	Bekanntgabe Steuerbescheid
bei Steueranmeldung mit Zahlbetrag	Abgabe (- fingierter Steuerbescheid)
bei Steueranmeldung mit Restbetrag (=Erstattung)	Zustimmung des FA, § 168 AO
bei Feststellungs- und Messbescheiden	Bekanntgabe des Folgebescheides

## 10. Steuerverkürzung bei Nichtabgabe / verspäteter Abgabe bei Veranlagungssteuern

Steuerverkürzung bei Nichtabgabe/verspäteter Abgabe einer Steuererklärung oder -anmeldung bei Veranlagungssteuern



## 11. Zeitpunkt bei Fälligkeitssteuern bei nicht oder verspäteter Anmeldung



## A. 5. Steuerhinterziehung durch Unterlassen

Steuerhinterziehung kann durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder durch Unterlassen begangen werden (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Das Unterlassen ist jedoch nur dann von Bedeutung, wenn es „pflichtwidrig“ ist. Pflichten können sich aus Gesetz ergeben (vgl. §§ 149, 153, 137, 139 AO) oder aus einer Aufforderung durch das Finanzamt (vgl. § 149 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Pflichtwidrigkeit bezieht sich dabei allein auf das Verhalten des Unterlassenden, nicht auf dasjenige eines anderen Tatbeteiligten. Damit kommt eine Zurechnung fremder Pflichtverletzungen auch dann nicht in Betracht, wenn sonst nach allgemeinen Grundsätzen Mittäterschaft vorliegen würde. Nach Auffassung des BGH trifft eine eigene Rechtspflicht zur Aufklärung über steuerlich erhebliche Tatsachen gem. § 35 AO auch den Verfügungsberechtigten.<sup>15</sup> Verfügungsberechtigter im Sinne dieser Vorschrift soll dann auch ein steuernder Hintermann sein können, der ihm gegenüber weisungsabhängige „Strohleute“ im Rechtsverkehr nach außen im eigenen Namen auftreten lässt.<sup>16</sup>

**Für die Praxis gilt:** Besteht eine eigene Pflichtenstellung des „Hintermanns“ aus § 35 AO, weil er als Verfügungsberechtigter ihm gegenüber weisungsabhängige „Strohleute“ im Rechtsverkehr nach außen im eigenen Namen auftreten lässt, hat dies Auswirkungen auf die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO. Denn die darin geregelten Pflichten treffen nicht nur den Steuerpflichtigen, sondern auch die nach den §§ 34, 35 AO für den Steuerpflichtigen handelnden Personen. Die Berichtigungspflicht nach § 153 AO begründet eine Garantenstellung i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Kommt der Steuerpflichtige bzw. der nach §§ 34, 35 AO Verpflichtete ihr nicht nach, kann eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegen.<sup>17</sup>

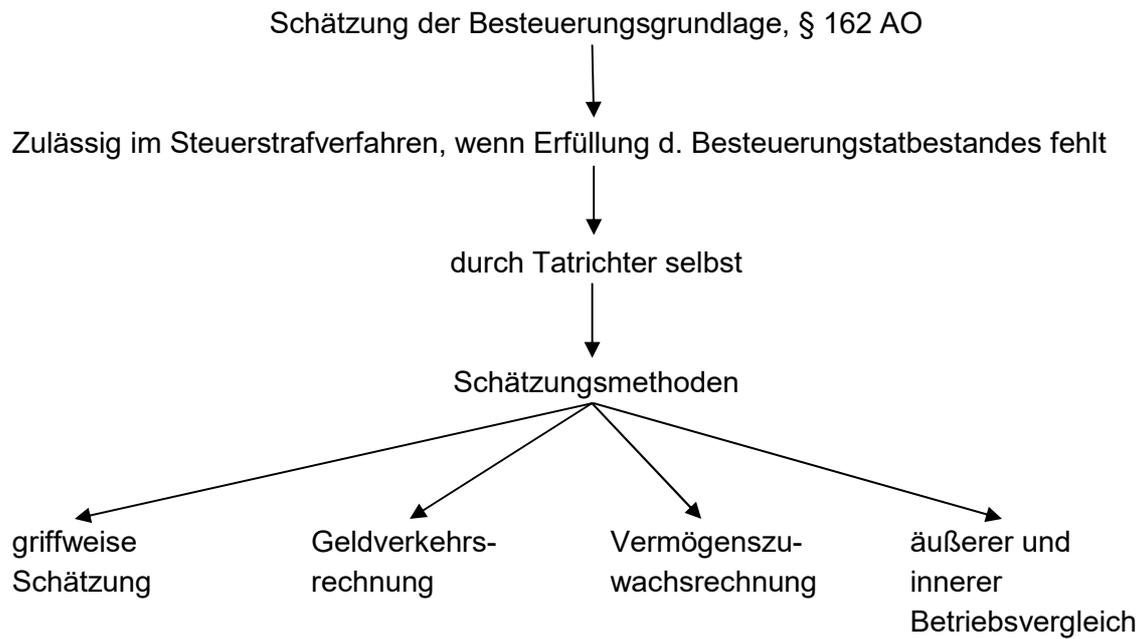
---

<sup>15</sup> BGH v. 9.4.2013 – 1 StR 586/12, wistra 2013, 314.

<sup>16</sup> BGH v. 9.4.2013 – 1 StR 586/12, wistra 2013, 314.

<sup>17</sup> Vgl. für den Steuerpflichtigen BGH v. 11.9.2007 – 5 StR 213/07, NStZ 2008, 411.

## 12. Schätzung der Besteuerungsgrundlage, § 162 AO



## A. 6. Schätzung des Schadensumfangs

Eine Schätzung hinterzogener Steuern und vorenthaltener Sozialversicherungsbeiträge ist dem Tatrichter grundsätzlich gestattet.<sup>18</sup> Die für die Anwendung und Durchführung einer Schätzung maßgeblichen Kriterien hat der BGH wie folgt zusammengefasst:<sup>19</sup>

- Für eine annähernd genaue Berechnung fehlen aussagekräftige Beweismittel; bei Vermögensdelikten im Rahmen eines Unternehmens sind das namentlich Belege und Aufzeichnungen.
- Die Parameter der Schätzgrundlage müssen tragfähig sein.
- Die Schätzung kann auch aus verfahrensökonomischen Gründen angezeigt sein, etwa dann, wenn eine exakte Berechnung einen unangemessenen Aufklärungsaufwand erfordert und bei exakter Berechnung für den Schuldumfang nur vernachlässigbare Abweichungen zu erwarten sind.
- Im Rahmen der Gesamtwürdigung des Schätzergebnisses ist der Zweifelssatz zu beachten.
- Die Grundlagen der Schätzung müssen im tatrichterlichen Urteil für das Revisionsgericht nachvollziehbar dargestellt werden.

Steht bei Vermögensstraftaten nach der Überzeugung des Tatrichters ein strafbares Verhalten des Täters fest, so kann auch hier die Bestimmung des Schuldumfangs im Wege der Schätzung erfolgen. Ein solches Verfahren ist stets zulässig, wenn sich Feststellungen auf andere Weise nicht treffen lassen. Dieselben Grundsätze gelten für die Schätzung von Bemessungsgrundlagen bei der Berechnung hinterzogener Lohnsteuer und vorenthaltener Sozialversicherungsbeiträge. Steht die Strafbarkeit fest, kommt eine Schätzung des Schuldumfangs namentlich dann in Betracht, wenn mangels entsprechender Buchführung des Angeklagten eine konkrete Berechnung der Bemessungsgrundlage nicht vorgenommen werden kann.<sup>20</sup> Allerdings darf bei der Ermittlung der Schwarzlohnsumme „nicht vorschnell auf eine Schätzung ausgewichen werden, wenn eine tatsachenfundierte Berechnung anhand der bereits vorliegenden und der erheblichen Beweismittel möglich erscheint“.<sup>21</sup>

Die zuverlässige Klärung, ob eine für die Berechnung verlässliche Tatsachengrundlage beschafft werden kann, ist dabei auch und besonders Aufgabe der Ermittlungsbehörden. Deshalb wäre es verfehlt und würde die Hauptverhandlung mit unnötigem Aufklärungsaufwand belasten, wenn die Ermittlungsbehörden sich darauf beschränken, die Lohnsumme zu schätzen, ohne zuvor ausermittelt zu haben, ob eine tatsachenfundierte Berechnung möglich ist. Die Schätzung obliegt dem Tatrichter selbst. Einer Verurteilung darf nur diejenigen Beträge zugrunde gelegt werden, die der vollen Überzeugung des Gerichts entsprechen. Eine Übernahme von Schätzungen der Finanzverwaltung kommt daher nur in Betracht, wenn der Tatrichter von ihrer Richtigkeit auch unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden Grundsätze des Strafverfahrens überzeugt ist. Dies muss er in den Urteilsgründen nachvollziehbar darlegen.<sup>22</sup>

<sup>18</sup> Vgl. BVerfG v. 20.3.2007 - 2 BvR 162/07.

<sup>19</sup> Vgl. BGH v. 10.11.2009 - 1 StR 283/09, wistra 2010, 148.

<sup>20</sup> Vgl. schon BGH v. 6.12.1994 - 5 StR 305/94, wistra 1995, 151; BGH v. 28.2.2007 - 5 StR 544/06, wistra 2007, 220.

<sup>21</sup> So BGH v. 10.11.2009 - 1 StR 283/09, wistra 2010, 148.

<sup>22</sup> BGH v. 29.08.2018 - 1 StR 374/18, NStZ 2019, 153, so auch schon BGH v. 20.04.2016 - 1 StR 1/16, NStZ 2017, 352.

### 13. Das Kompensationsverbot, § 370 Abs. 4 Satz 3 AO

Das Kompensationsverbot, § 370 Abs. 4 Satz 3 AO

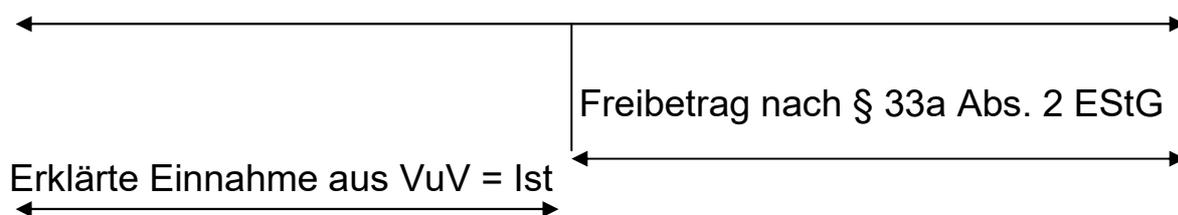
= Ausnahme vom Soll-Ist-Vergleich

Fall:

S hat Einkünfte aus VuV zu niedrig erklärt. Gleichzeitig hat er schuldlos übersehen, dass er für seine in Berufungsausbildung befindlichen Kinderfreibetrag gem. § 33a Abs. 2 EStG beanspruchen kann. Als die Mieteinnahmen entdeckt werden, beruft sich S auf § 33a Abs. 2 EStG.

§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO lässt nach Steuerrecht beachtliche Verkürzungsberechnungen für Strafrecht unberührt.

tatsächliche Einnahme aus VuV = Soll



#### Kompensationsverbot - Grundlagen

Der S fingiert in seiner Steuererklärung Werbungskosten in Höhe von 1.500 €. Andererseits unterlässt er es aus Unwissenheit, den Ausbildungsfreibetrag für seine beiden über 18 Jahre alten Kinder in Höhe von  $2 \times 924 \text{ €} = 1.848 \text{ €}$  geltend zu machen - .

Hat er eine Steuerhinterziehung begangen?

Lösung:

Rein steuerlich betrachtet liegt zumindest im Ergebnis keine Verkürzung vor.

Da der S aber 1.500 € Werbungskosten bewusst falsch erklärt hat, wäre es unverhältnismäßig ihn besser zu stellen als Jemanden in der gleichen Position, nur weil er vergessen hat Freibeträge geltend zu machen. Dies regelt das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO.

Eine Steuerhinterziehung liegt danach auch vor, wenn die Steuer, auf die sich eine Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können.

## 14. Einschränkung des Kompensationsverbots

Kompensationsverbot nicht unbeschränkt

=> Steuerermäßigungsgründe dürfen nur berücksichtigt werden, wenn sie mit den unrichtigen Angaben in unmittelbarem Zusammenhang stehen.



= wenn steuermindernde Tatsache zwangsläufig aufgedeckt wird, wenn steuererhöhende Tatsache bekannt wird

z.B. Schwarzverkauf und Wareneinkauf, BFH, BStBl II, 1986, 120.

bei USt galt bis zur Entscheidung des BGH vom 13.09.2018<sup>23</sup> grundsätzlich für Vorsteuer das Kompensationsverbot (vgl. nächste Seite).

### Rechtsprechungsänderung der BGH zur Vorsteuer

Der BGH hat bislang in seiner Rechtsprechung einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen angefallener Umsatzsteuer und abziehbaren Vorsteuerbeträgen verneint. So konnte es also zu Situationen kommen, in denen sich ein Steuerpflichtiger auch dann der Steuerhinterziehung verantworten musste, wenn er steuerpflichtige Umsätze verschwiegen hatte, es jedoch aufgrund von bislang nicht geltend gemachten Vorsteuerabzugsbeträgen insgesamt zu keiner Umsatzsteuerschuld oder gar zu einem Vorsteuerüberhang kam.

In seinem Urteil vom 13.09.2018<sup>24</sup> hat der BGH nun diese Rechtsprechung aufgegeben und für bestimmte Fälle eine Saldierung von Vorsteuer und Umsatzsteuer zugelassen. Vorsteuerbeträge können dann bei der Ermittlung des Verkürzungsumfanges unmittelbar in Abzug gebracht werden, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht. Dies ist dann der Fall, wenn eine nicht erklärte steuerpflichtige Ausgangsleistung eine tatsächlich durchgeführte Lieferung war und die hierbei verwendeten Wirtschaftsgüter unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden. Die übrigen Voraussetzungen aus § 15 UStG – insbesondere die Vorlage einer Rechnung – müssen jedoch laut BGH im maßgeblichen Besteuerungszeitraum gegeben sein.

Zu beachten ist allerdings, dass der BGH nur diejenigen Vorsteuerbeträge als saldierungsfähig ansieht, die einer Ausgangsleistung unmittelbar zuzuordnen sind. Fraglich ist, ob auch Vorsteuerbeträge, die auf allgemeine Aufwendungen entfallen (Gemeinkosten), verrechnet werden können. Diese Frage hat das Gericht offengelassen, so dass im Zweifel

<sup>23</sup> Vgl. BGH v. 13.09.2018 – 1 StR 642/17, NJW 2019, 165.

<sup>24</sup> Vgl. BGH v. 13.09.2018 – 1 StR 642/17, NJW 2019, 165.

zunächst davon ausgegangen werden sollte, dass das Kompensationsverbot weiterhin anzuwenden ist. Noch nicht entdeckte Umsatzsteuerverkürzungen sollten in solchen Konstellationen daher nach § 153 AO oder § 371 AO offengelegt werden, da in diesen Fällen eine Straffreiheit aufgrund einer Saldierung steuererhöhender und steuermindernder Tatsachen nicht gewährleistet werden kann.

## 15. Umsatzsteuer und Vorsteuer – Verständnis bis zur Entscheidung des BGH vom 13.09.2018

### P Umsatzsteuer und Vorsteuer

Fall: S hat nicht alle Lieferungen erklärt (100.000 € = 19.000 € USt), aber auch nicht alle damit zusammenhängenden Vorsteuern (9.000 €) geltend gemacht. D.h. letztlich unrichtige Steueranmeldung iHv. 10.000 €.



→ BGH: Nichterklärung führt zu niedrigerer Steuerfestsetzung = obj. Steuerhinterziehung iHv. 19.000 € aus nicht erklärten Lieferungen die Zahllast mindernde Vorsteuer = anderer Grund iSv. § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, da sachlich kein Zusammenhang mit verschwiegener Einnahme

Vorsatz aber nur auf 10.000 €

→ Strafe auf 10.000 €

→ Finanzverwaltung: Kompensationsverbot greift nicht, da unmittelbarer Zusammenhang zwischen nicht erklärten Lieferungen u. Leistungen,

obj. Hinterziehung nur iHv. 10.000 €

Ausn. in voller Höhe, wenn nicht erklärte Lieferungen und nicht erklärte Vorsteuer in verschiedenen Anmeldezeiträumen liegen.

## 16. Strohmangeschäfte

Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begeht, wer in Verkürzungsabsicht Vorsteuer aus Rechnungen geltend macht, die von Personen gestellt werden, die nicht Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG sind. Schuldner der Umsatzsteuer ist grundsätzlich derjenige, der als leistender Unternehmer nach außen aufgetreten ist. Dies ist regelmäßig derjenige, der aus dem Rechtsgeschäft mit dem Leistungsempfänger berechtigt und verpflichtet ist. Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen. Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen. Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Auch ein Strohmang, der nach außen im eigenen Namen auftritt, im Verhältnis zum Hintermann jedoch auf dessen Rechnung handelt, kann daher leistender Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein. Insofern hat der BGH in mehreren Entscheidungen aus den vergangenen zwei Jahren ausgeführt.<sup>25</sup>

*„Ein „Strohmang“, der von einem Dritten im eigenen Namen Leistungen bezieht, ist daher nicht etwa deshalb nicht selbständig i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG tätig, weil er die Leistungen auf Rechnung des „Hintermanns“ empfängt und er dessen Weisungen verpflichtet ist (vgl. BFH, Urteil vom 18. Februar 2009 – V R 82/07, DStRE 2009, Seite 739, 740 f.; zu Leistungen durch einen „Strohmang“ vgl. BGH, Urteil vom 9. April 2013 – 1 StR 586/12, NJW 2013, Seite 2249 mwN; BFH, Urteil vom 26. Juni 2003 – V R 22/02, DStRE 2004, Seite 153 mwN). Dementsprechend kann es bei „Strohmanggeschäften“ zu einer Verdoppelung der Leistungsbeziehungen kommen, so dass z.B. der Verkäufer an den „Strohmang“ und dieser an den „Hintermann“ liefert oder leistet (vgl. für Fälle der Verkaufskommission BFH, Urteil vom 12. Mai 2011 – V R 25/10, DStRE 2011, Seite 1326; vgl. auch Korn in Bunjes, UStG, 12. Aufl., § 2 Rn. 40 ff.).“<sup>26</sup>*

In einer weiteren Entscheidung konkretisiert der 1. Strafsenat sodann seine Rechtsprechung dahingehend, dass auch nicht maßgeblich ist, ob dem Strohmang der wirtschaftliche Erfolg seiner Tätigkeit verbleibt. Ausreichend und entscheidend ist, ob der Strohmang über den Liefergegenstand im eigenen Namen verfügen konnte:<sup>27</sup>

*„Umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich ist es auch, dass dem Strohmang der wirtschaftliche Erfolg seiner Tätigkeit letztlich nicht verbleibt (BFH, Urteil vom 26. Juni 2003 – V R 22/02, DStRE 2004, Seite 153). Für die umsatzsteuerrechtliche Einstufung des Strohmanges als Leistender reicht es vielmehr aus, wenn er den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über den Liefergegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht, vgl. hierzu zusammenfassend Leonard in Bunjes, UStG, 13. Aufl., § 3 Rn. 51 ff.).“*

<sup>25</sup> Vgl. BGH v. 29.1.2014 – 1 StR 469/13, wistra 2014, 190 sowie BGH v. 8.7.2014 – 1 StR 29/14, wistra 2014, 444 und BGH v. 29.1.2015 – 1 StR 216/14, wistra 2015, 189.

<sup>26</sup> Vgl. BGH v. 29.1.2014 – 1 StR 469/13, wistra 2014, 190.

<sup>27</sup> Vgl. BGH v. 8.7.2014 – 1 StR 29/14, wistra 2014, 444.

Vorgeschobene Strohmangengeschäfte sind dagegen dann umsatzsteuerlich und zivilrechtlich unbeachtlich, wenn sie nur zum Schein abgeschlossen worden sind:<sup>28</sup>

*„Vorgeschobene Strohmangengeschäfte zwischen einem Strohmang und dem Leistungsempfänger sind hingegen dann umsatzsteuerrechtlich – wie auch zivilrechtlich – unbeachtlich, wenn sie nur zum Schein (vgl. § 41 Abs. 2 AO) abgeschlossen sind, mithin die Vertragsparteien – der Strohmang und der Leistungsempfänger – einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem „Hintermann“ eintreten sollen (vgl. BGH Beschl. v. 8.7.2014 – 1 StR 29/14, NStZ-RR 2014, Seite 310. 312; v. 5.2.2014 – 1 StR 422/13, wistra 2014, Seite 191 u. v. 1.10.2013 – 1 StR 312/13, NStZ 2014, Seite 331, 333 jew. mwN).“*

Ob dies der Fall ist, hängt von den tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls ab, die vom Tatgericht in einer Gesamtschau aller maßgeblichen Umstände zu würdigen sind.<sup>29</sup>

Im Hinblick auf die Beurteilung wegen Steuerhinterziehung bedeutet dies, dass dem Hintermann nur dann die durch die Strohleute getätigten Lieferungen als eigene zugerechnet werden können und ihm somit strafrechtlich vorgeworfen werden können, wenn das Gericht insoweit Feststellungen getroffen hat, dass vorgeschobene Strohmangengeschäfte vorgelegen haben. Hierzu bedarf es aber Feststellungen im Einzelnen.

## **17. Vollendung der Tat bei der Umsatzsteuer**

Nach § 18 Abs. 1 UStG ist der Unternehmer verpflichtet, bis zum 10. Tag nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraumes eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben. Voranmeldungszeitraum ist dabei das Kalendervierteljahr (§ 18 Abs. 2 Satz 1 UStG), unter den Voraussetzungen des § 18 Abs. 2 Satz 2 UStG der Kalendermonat. In der Umsatzsteuervoranmeldung hat der Unternehmer die geschuldete Steuer selbst zu berechnen (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG), eine sich daraus ergebende Vorauszahlung ist nach § 18 Abs. 1 Satz 3 UStG am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig. Nach Ablauf des Kalenderjahres hat der Unternehmer gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG eine Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben, in der er die zu entrichtende Steuer oder einen sich zu seinen Gunsten ergebenden Überschuss selbst zu berechnen hat. Aufgrund der Jahreserklärung wird die Steuer für das Kalenderjahr als Besteuerungszeitraum (§ 16 Abs. 1 Satz 2 UStG) erstmals festgesetzt. Die Umsatzsteuervoranmeldung und die Umsatzsteuerjahreserklärung sind Steueranmeldungen. Sie stehen einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO). Lediglich dann, wenn sich aus der Voranmeldung oder der Jahreserklärung eine Steuervergütung ergibt, tritt die Wirkung einer Steuerfestsetzung nach § 168 Satz 2 AO erst ein, wenn die Finanzbehörde zustimmt, was nach § 168 Satz 3 AO formlos möglich ist. Diese Differenzierung hat erhebliche Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Vollendung einer Steuerhinterziehung.

Eine Steuerhinterziehung ist vollendet, wenn die Tatbestandsmerkmale des § 370 AO erfüllt sind, d.h. über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht worden sind oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen worden sind und dadurch Steuern verkürzt oder nicht

<sup>28</sup> Vgl. BGH v. 29.1.2015 – 1 StR 216/14, wistra 2015, 189.

<sup>29</sup> Vgl. BGH v. 8.7.2014 – 1 StR 29/14, wistra 2014, 444.

gerechtfertigte Steuervorteile erlangt worden sind. Für die Vollendung ist folglich der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Steuervorteile eingetreten oder die Steuerverkürzung wirksam geworden ist. Bei der Umsatzsteuer tritt der für den Verjährungsbeginn maßgebliche Verkürzungserfolg mithin spätestens dann ein, wenn zum gesetzlichen Fälligkeitstermin für die Steuerentrichtung eine zu niedrige Steuer angemeldet und abgeführt wird. Eine anschließende Steuerfestsetzung aufgrund der unrichtigen Anmeldungen hat demgegenüber nur deklaratorische Bedeutung. Wenn der Steuerpflichtige bei der einzureichenden Anmeldung von Vorauszahlungen oder im Rahmen einer berechtigten Anmeldung einen Erstattungsbetrag errechnet, muss das Finanzamt noch gem. § 168 Satz 2 AO den angemeldeten Beträgen zustimmen. Bis zur Zustimmung ist daher lediglich eine versuchte Steuerhinterziehung gegeben. Erst mit erteilter Zustimmung gilt die Anmeldung als Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, weshalb Tatvollendung und -beendigung erst ab Zustimmung vorliegen:<sup>30</sup>

*„Bei sämtlichen Steueranmeldungen für die T. GmbH ist ein Überschuss der Vorsteuerbeträge über die Umsatzsteuerbeträge festgestellt (Tabellen UA S. 27 und 28). Es handelt sich mithin durchgängig um Fälle der Steuervergütung i.S.v. § 168 Satz 2 AO. In den Konstellationen des § 168 Satz 2 AO tritt der Vollendungserfolg aber erst mit der Zustimmung der Finanzbehörde ein. Ausdrückliche Feststellungen dazu hat das Landgericht nicht getroffen. Selbst aus dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe vermag der Senat keine entsprechenden Anhaltspunkte zu entnehmen.“*

Ein Strafgericht muss in derartigen Umsatzsteuer-Erstattungsfällen insofern ausdrückliche Feststellungen dazu treffen, wann das zuständige Finanzamt der Umsatzsteuer-Voranmeldung zugestimmt hat. Fehlen diese Angaben begründet dieser Mangel einen Revisionsgrund.<sup>31</sup> Denn bis zur Zustimmung befindet sich die Tat noch im Versuchsstadium.

---

<sup>30</sup> Vgl. BGH v. 23.07.2014 - 1 StR 196/14, wistra 2014, 486.

<sup>31</sup> Vgl. BGH v. 7.10.2014 – 1 StR 182/14, wistra 2015, 188.

## 18. Anwendungsbereich des Kompensationsverbots

Bei unterlassener Steuererklärung

Grds. Keine Anwendung des Kompensationsverbotes, Ausnahme: bei Umsatzsteuer/Vorsteuer

Bei unrichtiger/unvollständiger Steuererklärung

Kompensationsverbot gilt für:

- Umsatzsteuer/Vorsteuer (eingeschränkt)
- Bei Verlustrückträgen nach § 10d Abs. 1 EStG und Verlustvorträgen
- Rückstellungen für Schadensersatzverpflichtungen, laut BGH
- Schwarzerlöse für Schwarzeinkäufe
- Ansparabschreibungen

Kompensationsverbot greift nicht aufgrund unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs für:

- Betriebsausgaben/Betriebssteuern
- Umsatzsteuer/Vorsteuer bei unmittelbarem Zusammenhang
- Schmiergelder/Bestechungsgelder, wenn als Betriebsausgabe anzusehen
- Wenn für tatsächlich erfolgten Geschäftsvorgang in Steuererklärung neuer Zahlungsgrund bzw. anderer Zahlungsempfänger genannt wird, da derselbe Sachverhalt nur teilweise unrichtig dargestellt wird
- Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG, da es bei dessen Anwendung nur um die Höhe der bei wahrheitsgemäßen Angaben zu errechnenden Steuerschuld geht
- Anrechnung im Steuerstrafverfahren, § 36 Abs. 2 EStG a. F., da diese unmittelbar auf verschwiegene Einnahme zurück geht

## 19. Versuch bei der Steuerhinterziehung

Versuch bei Steuerhinterziehung, § 22 StGB

→ grds. viele Handlungen in bloßem Vorbereitungsstadium

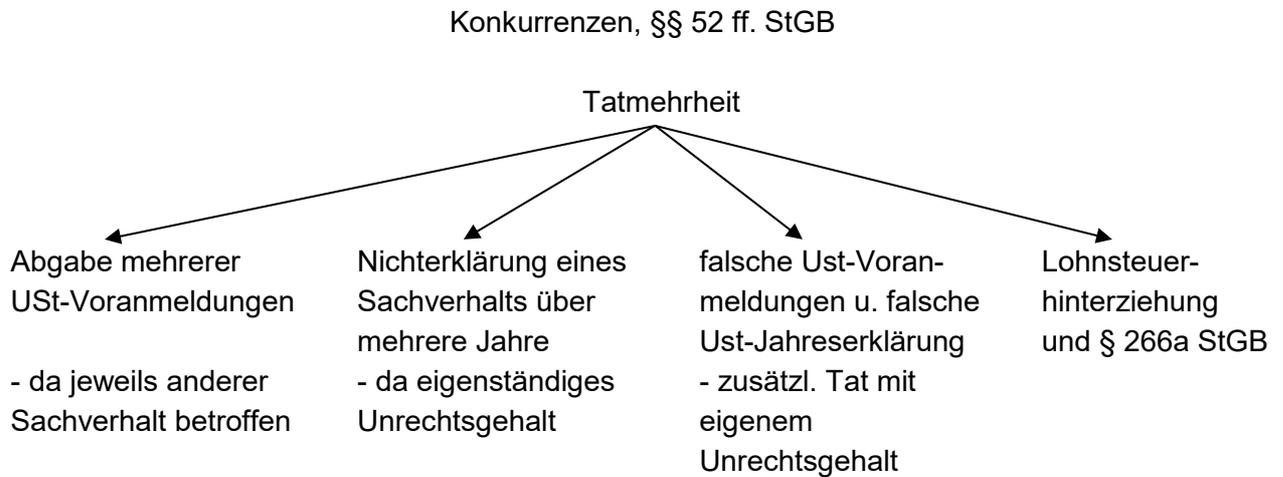
z.B. Anfertigung unrichtiger Steuererklärung; Falschbuchungen; Erstellen unrichtiger Belege; Antrag auf Erteilung einer Steuernummer

Fall U will Gewinn nicht in voller Höhe erklären. Daher gibt er im Jahr verschiedene USt-Voranmeldungen ab. Bevor er ESt-Erklärung abgibt, ermittelt FA die richtigen Umsätze. Er gibt richtige ESt-Erklärung ab.

USt-Voranmeldungen – Steuerhinterziehung (+)

ESt = kein unmittelbares Ansetzen, obschon falsche Voranmeldungen auch Vorbereitung falscher ESt-Erklärung dient.

## 20. Konkurrenzen im Steuerstrafrecht



=> keine Lohnsteuerhinterziehung neben Einkommensteuerhinterziehung

### BGH ändert Rechtsprechung zu Konkurrenzen im Steuerstrafrecht

Der BGH hat mit Beschluss vom 22.1.2018<sup>32</sup> seine Rechtsprechung zum Konkurrenzverhältnis bei der Abgabe mehrerer Steuererklärungen in „einer körperlichen Handlung“ geändert.

Bei der Beurteilung der Konkurrenzverhältnisse von Steuerstraftaten ist der BGH bislang in ständiger Rechtsprechung davon ausgegangen, dass die Abgabe jeder einzelnen unrichtigen Steuererklärung grundsätzlich als selbständige Tat iSd. § 53 StGB zu werten ist, wenn die abgegebenen Steuererklärungen verschiedene Steuerarten, verschiedene Besteuerungszeiträume oder verschiedene Steuerpflichtige betreffen. Eine Ausnahme hierzu, mithin Tateinheit gem. § 52 StGB, hat der BGH angenommen, wenn mehrere Steuererklärungen durch „eine körperliche Handlung“ gleichzeitig abgegeben werden. Maßgeblich war bislang, dass die Abgabe im äußeren Vorgang zusammenfällt und in den Erklärungen übereinstimmend unrichtige Angaben über die Besteuerungsgrundlagen enthalten sind<sup>33</sup>

Diese Rechtsprechung hat der BGH nun ausdrücklich aufgegeben. Eine für die Begründung von Tateinheit erforderliche Teilidentität sei bei Abgabe mehrere Steuererklärungen für verschiedene Steuerarten und verschiedene Veranlagungszeiträume durch einen äußeren Akt grundsätzlich nicht gegeben. Die Tathandlung bestehe darin, dass über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden, dem äußeren Vorgang des Versendens und dem Eingang bei der Behörde, komme für die tatbestandliche Handlung keine Bedeutung zu. Ferner würden künftig zufällig anmutende

<sup>32</sup> BGH v- 22.01.2018 – 1 StR 535/17, NSTz 2019, 154.

<sup>33</sup> Vgl. nur BGH v. BGH 24.5.2017 - 1 StR 418/16, NSTz-RR 2017, 315; v. 28.10.2004 - 5 StR 276/04, wistra 2005, 30.

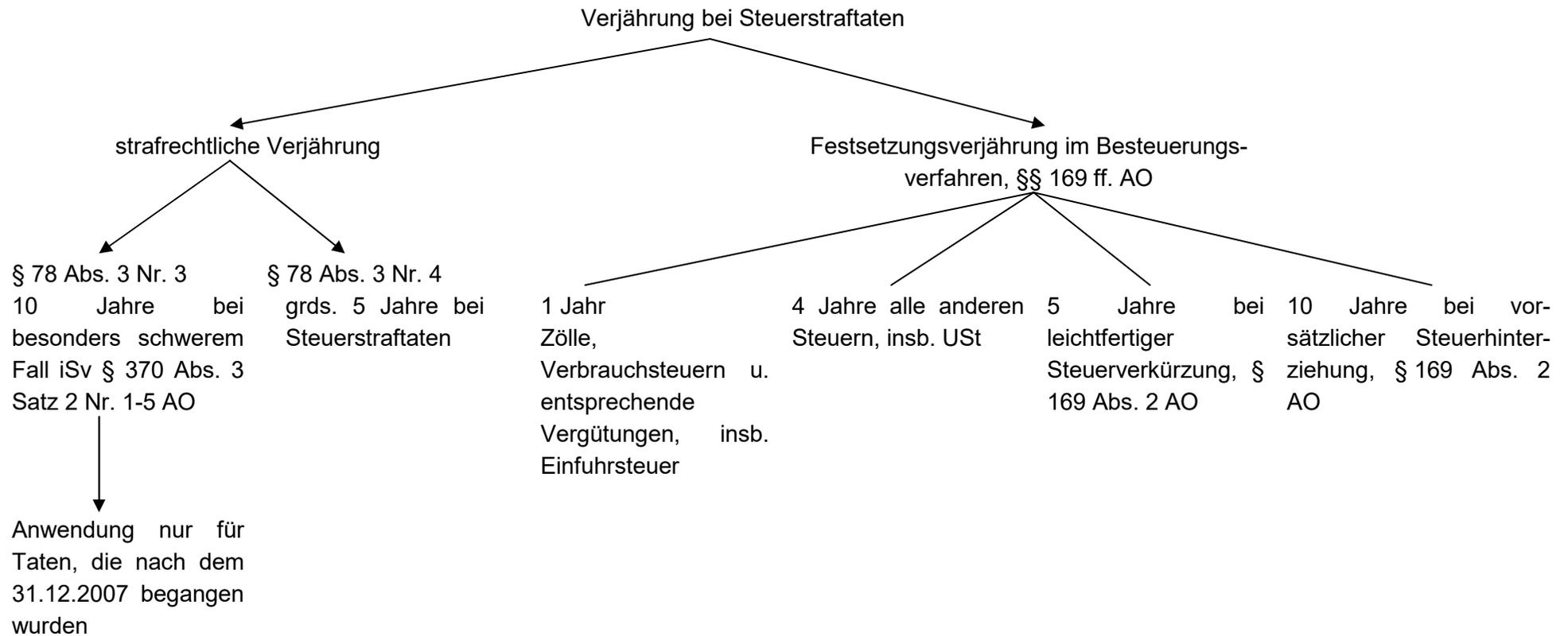
Ergebnisse vermieden, weil es für die Konkurrenzen nicht mehr darauf ankomme, ob mehrere Erklärungen in einem oder mehreren Briefumschlägen eingereicht werden.

Die Entscheidung ist insbesondere für die Strafzumessung und Verjährung von großer Bedeutung. Für die Frage der Verwirklichung einer Steuerhinterziehung in großem Ausmaß gem. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO ist das „Ausmaß des jeweiligen Taterfolgs zu addieren, weil eine einheitliche Handlung iSd. § 52 StGB vorliegt, die für die Strafzumessung einer einheitlichen Bewertung bedarf“<sup>34</sup>. Der Taterfolg mehrerer in einem äußeren Vorgang zusammenfallender Erklärungen ist künftig für die Frage des großen Ausmaßes nicht mehr zu addieren. Dies hat unmittelbare Auswirkungen für die Verjährung: § 376 Abs. 1 AO verlängert die Verjährungsfrist in Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 - 6 AO auf 10 Jahre.

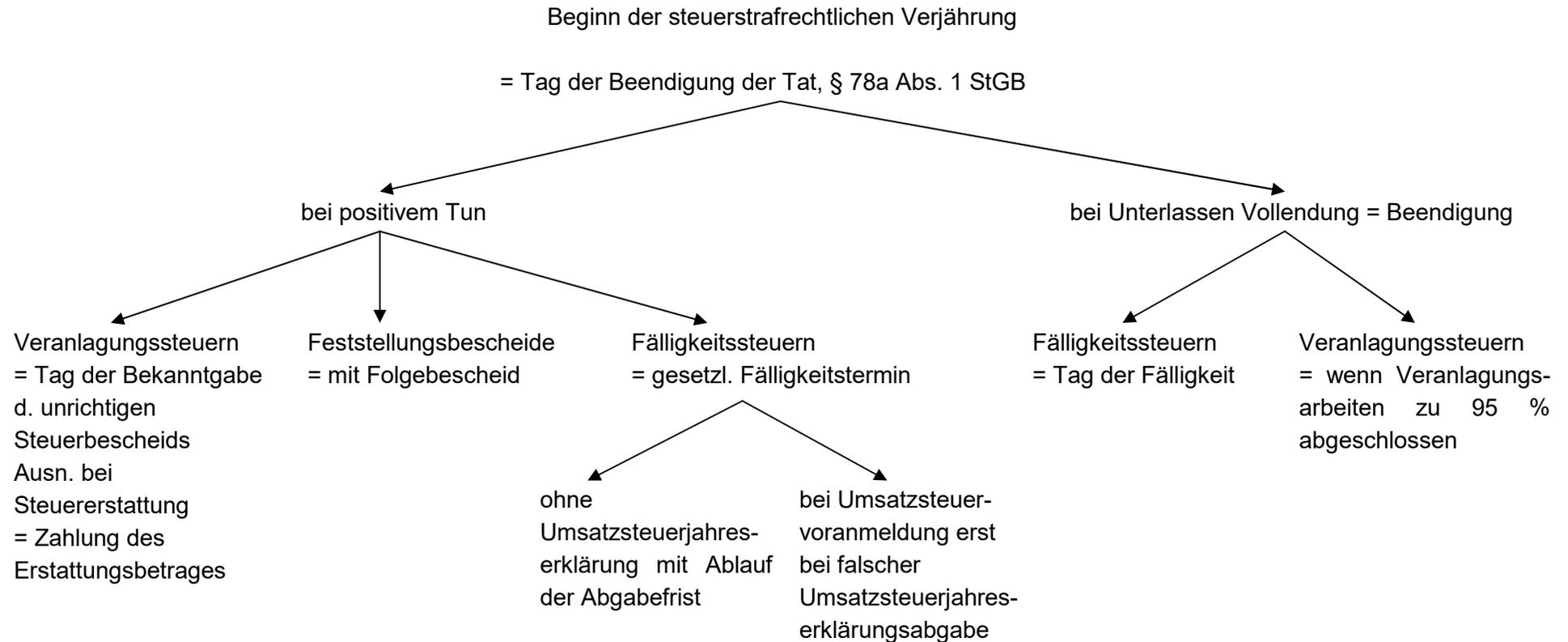
---

<sup>34</sup> Vgl. BGH v. 27.10.2015 - 1 StR 373/15, NZWiSt 2016, 102.

## 21. Die Verjährung bei Steuerstraftaten



## 22. Beginn der steuerstrafrechtlichen Verjährung



## a) Beginn der Verjährung bei der Steuerhinterziehung

Die strafrechtliche Verjährung bei Steuerhinterziehungen hängt davon ab, ob es sich um Veranlagungs- oder Fälligkeitssteuern handelt. Weiter kommt es darauf an, ob die Steuerhinterziehung durch aktives Tun oder durch bloßes Unterlassen begangen wird.<sup>35</sup> Maßgeblich für den Beginn der Strafverfolgungsverjährung ist der Zeitpunkt der Beendigung der Tat. Die Frage der Verfolgungsverjährung spielt gerade im Rahmen von Steuerstraftaten eine erhebliche Rolle, da die Ermittlungen der Steuerfahndung und Staatsanwaltschaft oftmals mehrere Jahre andauern. Gem. § 369 Abs. 2 AO gelten für Steuerstraftaten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen. § 369 Abs. 2 AO bestimmt, dass für das Steuerstrafrecht zunächst das jeweils besondere Steuerstrafgesetz, im Rang danach insbesondere die allgemeinen Regelungen des Strafgesetzbuchs Anwendung finden. Insofern finden für die Verfolgungsverjährung grundsätzlich die §§ 78 bis 78c StGB Anwendung. Gemäß § 78a StGB beginnt die Verfolgungsverjährung an dem Tag, der auf den Tag der Beendigung der Tat fällt.<sup>36</sup> Im Grundtatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO beträgt die strafrechtliche Frist für die Verfolgungsverjährung fünf Jahre, § 78 Abs. 3 Nr. 3 und 4 StGB. Aufgrund der steuerrechtlichen Sondervorschrift in § 367 Abs. 1 AO beträgt die strafrechtliche Verjährungsfrist für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung im Sinne von § 370 Abs. 3 AO zehn Jahre.

## b) Beginn der Verjährung bei der Hinterziehung von Erbschaft- und Schenkungsteuer

Besonderheiten bei der Verjährung ergeben sich bei der Hinterziehung von Erbschaft- und Schenkungsteuer. Denn hier handelt es sich einerseits um eine Veranlagungssteuer. Andererseits sieht das ErbStG Anzeigepflichten vor. Eine Entscheidung des 1. Strafsenats des BGH gibt hier nun die Richtung für die Praxis vor.<sup>37</sup>

Sofern Schenkung- bzw. Erbschaftsteuererklärungen rechtzeitig abgegeben werden, gelten für den Zeitpunkt der Beendigung einer Steuerhinterziehung die allgemeinen Grundsätze für Fälligkeitssteuern. Die Steuerhinterziehung ist somit zu dem Zeitpunkt beendet, zu dem die zu niedrige Steuerfestsetzung dem Steuerpflichtigen durch Bescheid bekannt gegeben worden ist. Der Lauf der Verfolgungsverjährung beginnt an dem darauf folgenden Tag zu laufen. Problematisch ist die Frage nach der Beendigung der Tat - und damit einhergehend die Frage des Beginns der Verfolgungsverjährung - allerdings dann, wenn der Steuerpflichtige keine Erbschaft- oder Schenkungsteuererklärung abgibt.

Beim Unterlassen hingegen kommen die Anzeigepflicht aus § 30 Abs. 1 ErbStG und das Recht der Finanzbehörde aus § 31 ErbStG, die Abgabe einer Steuerklärung verlangen zu können, ins Spiel. Die Anzeige hat binnen dreier Monate nach dem Erwerb zu erfolgen. Für die Abgabe der Steuererklärung kann eine Frist von mindestens einem Monat gesetzt werden. Daraus folgert die Rechtsprechung des 1. Strafsenats, dass die Hinterziehung von

<sup>35</sup> Vgl. dazu im Einzelnen Esskandari/Bick, ErbStB 2012, 108 ff.

<sup>36</sup> Vgl. BGH v. 31.5.2011 - 1 StR 189/11, wistra 2011, 346, dazu Esskandari/Bick, DStZ 2012, 45, 48.

<sup>37</sup> BGH v. 25.7.2011 - StR 631/10, wistra 2011, 428.

Erbschaft- /Schenkungssteuer 4 Monate nach Kenntnis von dem jeweils erfolgten Anfall bzw. der jeweils erfolgten Schenkung im strafrechtlichen Sinne beendet ist.<sup>38</sup>

*„... die Hinterziehung [ist] zu dem Zeitpunkt beendet, zu dem die Veranlagung spätestens stattgefunden hätte, wenn der Angeklagte seiner Anzeigepflicht gemäß § 30 Abs. 1 ErbStG rechtzeitig nachgekommen wäre [...]. Da - anders als bei anderen Veranlagungssteuern - für die Schenkungssteuer mangels kontinuierlichem abschnittsbezogenem Veranlagungsverfahren kein allgemeiner Veranlagungsschluss festgestellt werden kann, ist für den Verjährungsbeginn maßgeblich, wann die Veranlagung der Schenkungssteuer dem Steuerpflichtigen bei rechtzeitiger Anzeige der Schenkung frühestens bekanntgegeben worden wäre [...]. Die Bearbeitungsdauer bei den Finanzbehörden ist bei dieser fiktiven Steuerfestsetzung mit einem Monat anzusetzen, denn das Finanzamt könnte gemäß § 31 Abs. 1 und Abs. 7 ErbStG die Abgabe einer Steuererklärung binnen eines Monats verlangen, in welcher der Steuerpflichtige die Steuer selbst zu berechnen hat.“*

Das Gericht führt weiter aus:<sup>39</sup>

*„Nach diesen Grundsätzen bestimmen sich [...] die Beendigungszeitpunkte für die Hinterziehung von Schenkungssteuer durch Unterlassen wie folgt: Der Angeklagte hatte die Schenkungen jeweils binnen einer Frist von drei Monaten nach Kenntnis von der jeweiligen Schenkung beim zuständigen Finanzamt schriftlich anzuzeigen (§ 30 Abs. 1 ErbStG). Wäre er dieser Pflicht fristgerecht nachgekommen, hätte ihn das Finanzamt auffordern können, binnen einer Frist von einem Monat eine Steuererklärung mit von ihm selbst berechneter Schenkungssteuer abzugeben (§ 31 Abs. 1 und 7 ErbStG). Damit hätte die Veranlagung und deren Bekanntgabe vier Monate nach der jeweiligen Schenkung erfolgen können, so dass zu diesem Zeitpunkt die jeweilige Unterlassungstat beendet war. Auf die früheste Möglichkeit, die Schenkung anzuzeigen, ist hingegen nicht abzustellen, denn die Verjährung kann nicht beginnen, bevor die Tat begangen wurde. Dies war hier erst mit Ablauf der Anzeigefrist gemäß § 30 Abs. 1 ErbStG der Fall.“*

Einen Tag später beginnt dann die Verfolgungsverjährung zu laufen.

### **c) Beginn der Festsetzungsfrist bei Schenkung mehrerer Gegenstände**

Wendet ein Schenker den Bedachten mehrere Vermögensgegenstände gleichzeitig zu, erlangt das Finanzamt aber lediglich Kenntnis von der freigebigen Zuwendung eines dieser Gegenstände, führt dies nicht zum Anlauf der Festsetzungsfrist wird die Schenkungssteuer für die übrigen zugewendeten Vermögensgegenstände.<sup>40</sup>

Dem lag folgender Sachverhalt zugrunde: K erhielt durch notariell beurkundeten Schenkungsvertrag vom 05.11.2002 von seiner Mutter M Eigentumsanteile von jeweils ein Drittel am Grundbesitz B sowie an zwei Eigentumswohnungen. Über die

<sup>38</sup> BGH v. 25.7.2011 - 1 StR 631/10, wistra 2011, 428, 430, vgl. dazu auch Esskandari/Bick, ErbStB 2012, 108 ff.

<sup>39</sup> BGH v. 25.7.2011 - 1 StR 631/10, wistra 2011, 428, 430, vgl. dazu auch Esskandari/Bick, ErbStB 2012, 108 ff.

<sup>40</sup> BFH v. 12.7.2017 - II R 21/16, vgl. dazu auch Esskandari/Bick, AO-StB 2017, 366 f.

Grunderwerbsteuerstelle erhielt das für die Schenkungsteuer zuständige Finanzamt Kenntnis von der Schenkung der Eigentumsanteile am Grundstück B. Die Mitteilung erwähnte auch den zugrundeliegenden Übertragungsvertrag als solchen, nicht aber ausdrücklich beide Eigentumswohnungen. Von deren Schenkung erlangte das Finanzamt erst durch Abgabe der Erbschaftsteuererklärung im Jahre 2011 nach dem Tod der M im Jahre 2009 Kenntnis. Das Finanzamt setzte Schenkungssteuer hinsichtlich der Schenkung der beiden Eigentumswohnungen fest. K war der Auffassung, dass insoweit bereits Festsetzungsverjährung eingetreten wäre. Finanzamt und Finanzgericht sahen dies anders.

#### **d) Verjährungsbeginn bei Umsatzsteuerhinterziehung durch Nichteinreichung der Jahreserklärung**

Grundsätzlich gelten auch für die Steuerhinterziehung die strafrechtlichen Verjährungsvorschriften des StGB. Die Verfolgungsverjährung beginnt an dem Tag, der auf den Tag der Beendigung der Tat fällt.<sup>41</sup> Im Umsatzsteuerrecht gilt hinsichtlich der Beendigung Folgendes: Wird eine unzutreffende oder gar keine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben, ist die Tat zwar vollendet,<sup>42</sup> jedoch noch nicht beendet. Hinsichtlich der Beendigung kommt es auf die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung an.<sup>43</sup> Diese ist – ohne gewährte Fristverlängerung – bis zum 31.05. des Folgejahres abzugeben. Wird bis zu diesem Tag keine Umsatzsteuerjahreserklärung abgegeben, ist die Tat daher beendet.

Eine Klarstellung im Hinblick auf die Beendigung der Umsatzsteuerhinterziehung und damit den Beginn der strafrechtlichen Verjährung hat der BGH mit Beschluss vom 31.5.2011 getroffen:<sup>44</sup>

*„Die für den Beginn der Verjährungsfrist maßgebliche Tatbeendigung (§78a StGB) trat erst mit dem Ablauf, d.h. mit dem vollständigen Verstreichen, der Einreichungsfrist für die Umsatzsteuerjahreserklärung und nicht schon im Laufe des letzten Tages der Erklärungsfrist ein.“*

---

<sup>41</sup> Zur Frage wann die Tat bei Nichteinreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung vollendet bzw. beendet ist vgl. Esskandari, DStZ 2010, 40, 43.

<sup>42</sup> Vgl. BGHv. 10.12.1991 - 5 StR 536/91, wistra 1992, 92; BGH v. 27.10.1992 - 5 StR 517/92, wistra 1993, 113, 114.

<sup>43</sup> BGH v. 2.12.2008 - 1 StR 344/08, wistra 2009, 189, 190.

<sup>44</sup> BGH v. 31.5.2011 - 1 StR 189/11, wistra 2011, 346.

## 23. Beginn der Festsetzungsverjährung, § 170 AO

### Beginn der Festsetzungsverjährung, § 170 AO

Grundsatz: Ablauf des Kalenderjahres der Abgabe der Steuererklärung bei Veranlagungssteuern,  
§ 370 Abs. 1 AO

in Anlaufhemmung, § 170 Abs. 2-6 AO

§ 170 Abs. 2 AO  
bei Steuererklärung,  
Steuervoranmeldung,  
Anzeige mit Anlauf KJ, in  
dem eingereicht wird

spätestens u. bei Nichtab-  
gabe mit Ablauf 3 KJ nach  
Festsetzungsfrist  
Aus.: Verbrauchsteuern  
ohne Stromsteuer

§ 170 Abs. 3 AO  
bei  
Steuer/Steuervergütung  
auf Antrag

Beginn für Aufhebung/  
Änderung d. Festsetzung  
mit Ablauf KJ nach  
Antragstellung

§ 170 Abs. 4 AO  
Grundsteuer  
spätestens 3 KJ nach  
Festsetzungsfrist

§ 170 Abs. 5 AO  
Erbchaft-  
/Schenkungsteuer

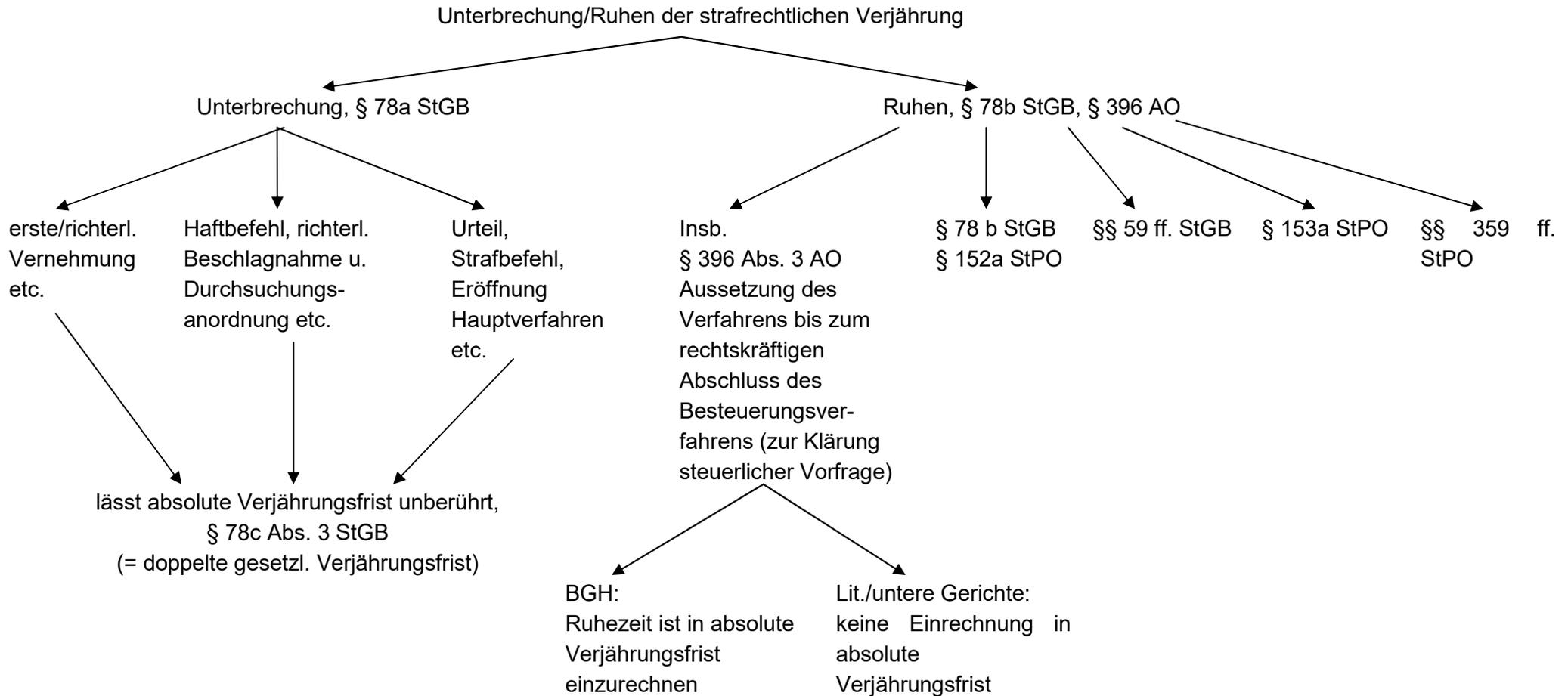
Erwerb von  
Todes wegen  
-> KJ Kenntnis-  
erlangung

Schenkung  
-> KJ Tod des  
Schenkens  
FA bekannt

Zweckzuwendung  
unter Lebenden  
-> KJ der Erfüllung

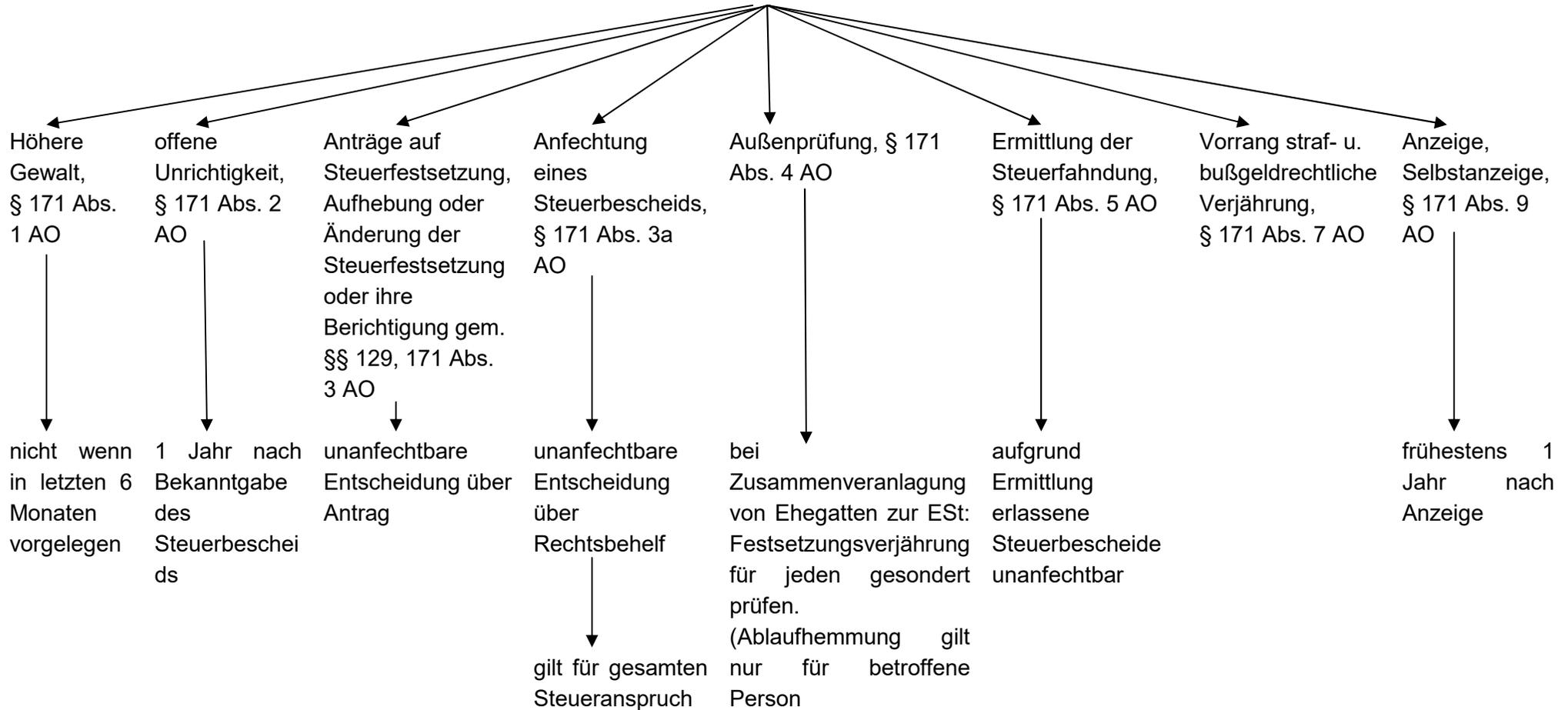
§ 170 Abs. 6 AO  
Für Zeiträume ab 1.1.2015:  
Sondervorschrift für  
bestimmte ausländische  
Kapitalerträge – 10 Jahre  
nach Entstehung der  
Steuer

## 24. Unterbrechung/Ruhen der strafrechtlichen Verjährung



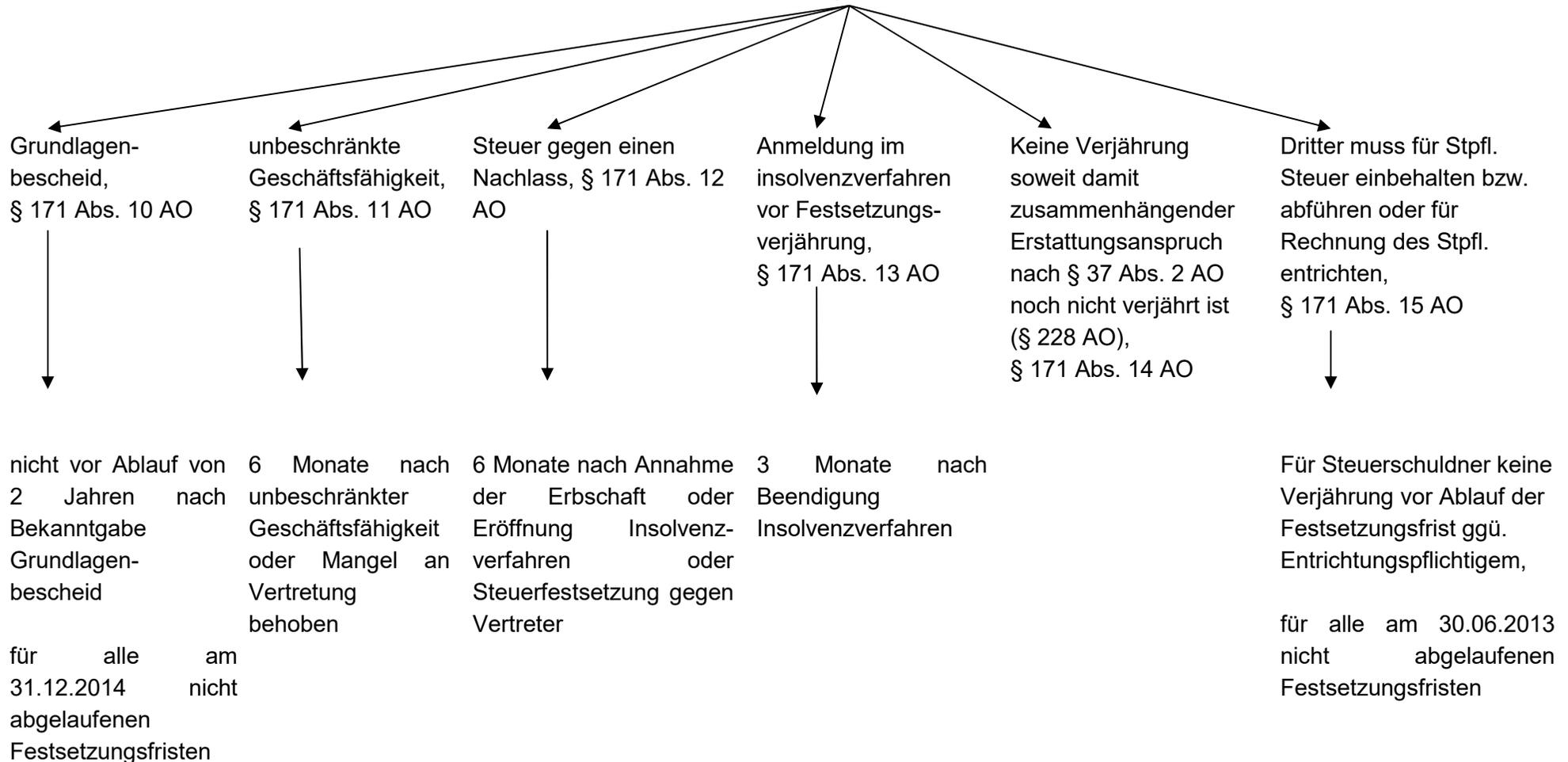
## 25. Ablaufhemmung im Festsetzungsverfahren, § 171 AO (Teil 1)

### Ablaufhemmung im Festsetzungsverfahren, § 171 AO wichtige Fälle



## 26. Ablaufhemmung im Festsetzungsverfahren, § 171 AO (Teil 2)

### Ablaufhemmung im Festsetzungsverfahren, § 171 AO weitere wichtige Fälle



## **Fall 1. Verjährung bei unvollständiger/unrichtiger ESt-Erklärung**

Wann tritt Verjährung ein, wenn der S am 31.05.1996 eine unrichtige Steuererklärung abgegeben hat und diesem darauf am 23.11.1996 der Steuerbescheid bekannt gegeben worden ist?

### **Lösung:**

#### **Steuerliche Verjährung**

Verjährungsbeginn: 31.12.1996

Verjährungsende:

- Normal 4 Jahre 31.12.2000
- Bei leichtfertiger Verkürzung 5 Jahre 31.12.2001
- Bei Steuerhinterziehung 10 Jahre 31.12.2006

#### **Straf- und bußgeldrechtliche Verjährung**

Verjährungsbeginn: 23.11.1996

Verjährungsende 5 Jahre: 22.11.2001

## **Fall 2. Verjährung bei unterlassener Erklärung**

Der S hat es in 1996 unterlassen eine Einkommensteuererklärung abzugeben.

Wann tritt Verjährung ein?

### **Lösung:**

#### **Steuerliche Verjährung**

##### Verjährungsbeginn:

Drei Jahre nach Entstehung 31.12.1999

##### Verjährungsende:

Normal 4 Jahre 31.12.2003

Bei leichtfertiger Verkürzung 5 Jahre 31.12.2004

Bei Steuerhinterziehung 10 Jahre 31.12.2009

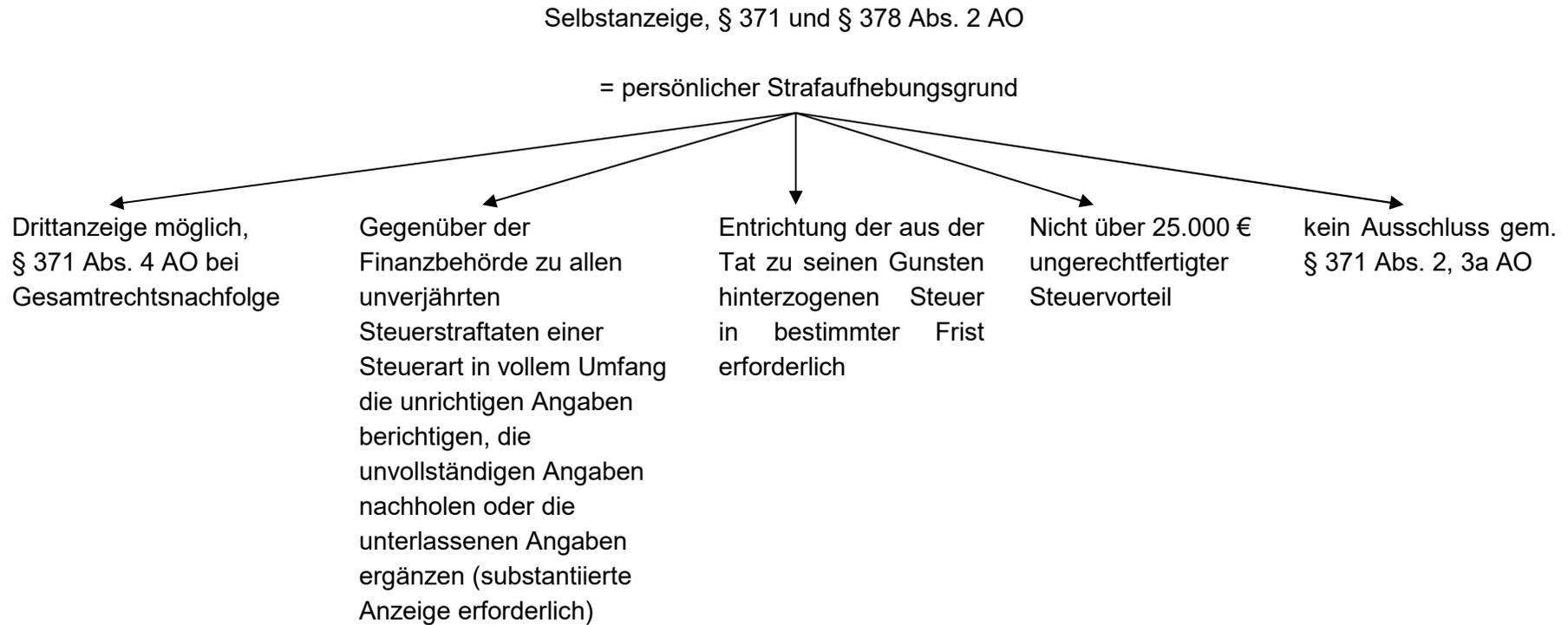
#### **Straf- und bußgeldrechtliche Verjährung**

##### Verjährungsbeginn:

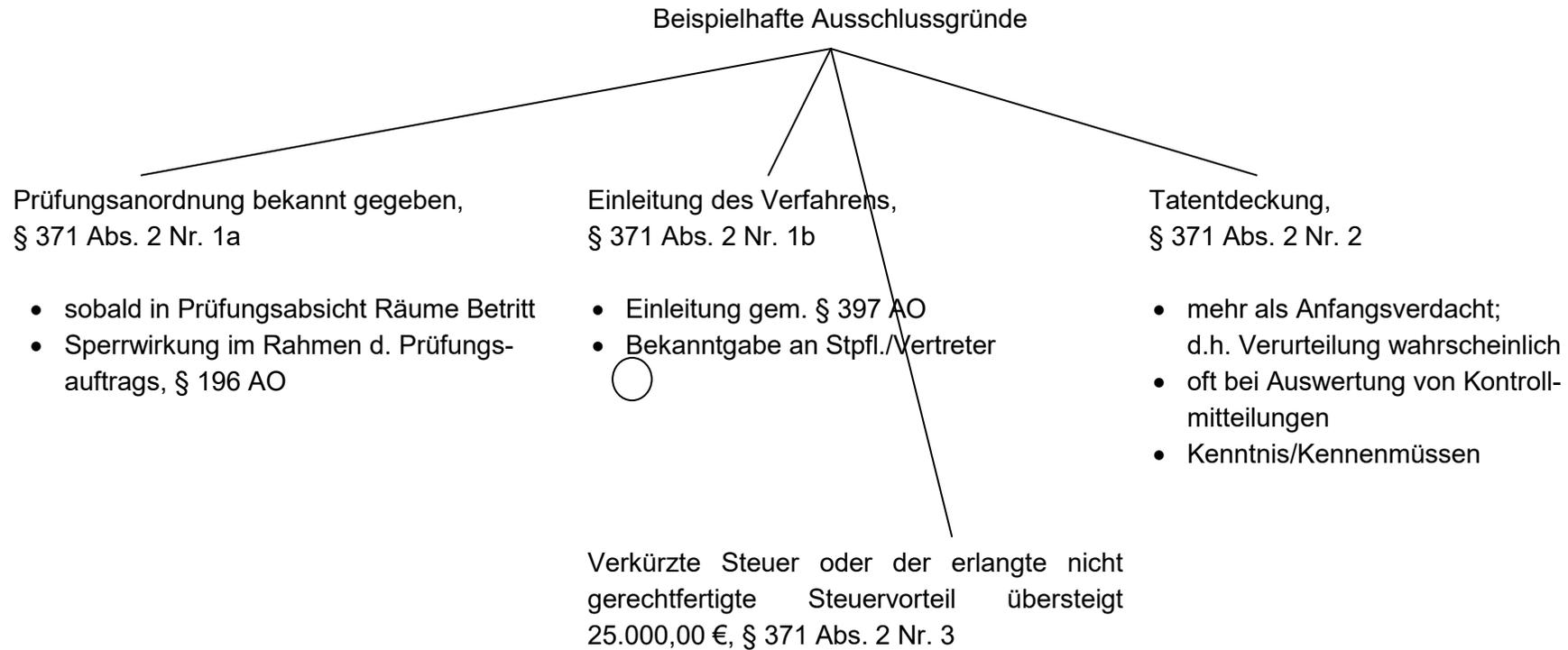
Grds. mit Ablauf der Abgabefrist, wenn 95 % der Veranlagungsarbeiten erledigt sind.

Verjährungsende: 5 Jahre danach

## 27. Die Selbstanzeige, § 371 AO



## 28. Ausschluss der Selbstanzeige



## **A. 7. § 371 AO: Die Selbstanzeige in der Rechtsprechung des BGH (insb. Beschluss v. 20.05.2010)**

Der Ankauf gestohlener Bankdaten hat in der vergangenen Zeit zunehmend zu Selbstanzeigen geführt.<sup>45</sup> Vor diesem Hintergrund und auf Grundlage des Beschlusses des BGH vom 20.5.2010,<sup>46</sup> in welchem er völlig neue Anforderungen an die strafbefreiende Selbstanzeige stellt, wurde eine rechtspolitische Diskussion über die Zukunft der Selbstanzeige entfacht. Insbesondere wurden auch Initiativen laut zur Abschaffung der Selbstanzeige bzw. Einschränkung der Selbstanzeigemöglichkeit.<sup>47</sup>

Eigentlich war es in dem Verfahren nur um die Frage gegangen, ob der Beschuldigte auch in der Durchsuchungssituation, nachdem die Steuerfahndung bereits erschienen war, für Teilbereiche noch eine wirksame Selbstanzeige abgeben konnte. Der BGH nahm dies aber zum Anlass, sich grundlegend zu verschiedenen Fragen der strafbefreienden Selbstanzeige zu äußern und teilweise sogar in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung dazu aufzufordern § 371 AO möglichst restriktiv auszulegen.<sup>48</sup>

### **a) Zum Ausschluss der „Teilselbstanzeige“**

Grundsätzlich bietet § 371 AO die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige bei Steuerdelikten. Eine wirksame Selbstanzeige i.S.d. § 371 Abs. 1 AO setzt voraus, dass die bisher unrichtigen, unvollständigen oder ganz unterbliebenen Angaben wahrheitsgemäß nachgeholt werden. Straffreiheit tritt nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Berichtigung einer der Ausschlussgründe des § 371 Abs. 2 AO vorliegt oder wenn die Steuern nicht innerhalb angemessener Frist nachgezahlt werden, § 371 Abs. 3 AO. Mit der Selbstanzeige soll dem Täter selbst nach einer vollendeten Steuerhinterziehung noch die Möglichkeit gegeben werden, seinen steuerrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und eventuelle Verfehlungen nachträglich zu berichtigen. Dem Staat soll dadurch der Zugriff auf bisher unbekannte Steuerquellen ermöglicht werden.<sup>49</sup>

Nach dem bis zur Entscheidung des BGH aus dem Jahr 2010 maßgeblichen Verständnis wurde nach § 371 AO auch derjenige straffrei, der eine nur unvollständige Nacherklärung abgab. Hierzu hatte sich der 5. Strafsenat des BGH in seinem Beschluss vom 13.10.1998 ausdrücklich bekannt.<sup>50</sup> Der Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO wurde so interpretiert, dass ein Stpfl. „insoweit“ straffrei wurde, wie er seine vorangegangenen Angaben berichtigte oder nachholte.<sup>51</sup>

<sup>45</sup> Vgl. dazu Nachrichten Juni/Juli 2010, StC 2010, 30 (HafelIndex 2341159), hier wurde von 18.000 Selbstanzeigen aufgrund des Datenankaufs ausgegangen.

<sup>46</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, wistra 304.

<sup>47</sup> Vgl. die Gesetzesinitiative der SPD- Bundestagsfraktion zur Abschaffung von § 371 – BT-Drucks. 17/1411 v. 20.4.2010, den Entschließungsantrag der CDU/FDP- Bundestagsfraktionen zur Einschränkung von § 371 AO – BT-Drucks. 17/1755 v. 19.5.2010, vgl. zu diesen Entwicklungen und den Beschlussempfehlungen des BR Wegner, PStR 2010, 121.

<sup>48</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, wistra 2010, 304.

<sup>49</sup> BGH v. 16.6.2005 - 5 StR 118/05, wistra 2005, 381, 383.

<sup>50</sup> BGH v. 13.10.1998 - 5 StR 392/98, wistra 1999, 27, 28.

<sup>51</sup> Bislang einheitliche Auffassung, vgl. beispielhaft BGH v. 13.10.1998 - 5 StR 392/98, wistra 1999, 27, 28; Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, Köln, Loseblatt, § 371, Rz. 66.1 (Stand: 10/1998).

Dies sieht der 1. Senat nun völlig anders. Er hält eine Teilanzeige nicht für ausreichend, um die Strafbefreiung zu erlangen, der Stpfl. müsse „reinen Tisch machen“, um durch § 371 AO geschützt zu sein. Ansonsten fehle es gerade an der Rückkehr zur vollständigen Steuerehrlichkeit.<sup>52</sup>

Entscheidend für die Rechtsprechungsänderung war das geänderte Verständnis des Wortlautes der Norm.<sup>53</sup>

*„Das (...) Wort „insoweit“ bezieht sich nicht auf den Umfang der gemachten Angaben, sondern allein auf den Umfang der Steuerbefreiung. Diese tritt also erst dann ein, wenn die Angaben insgesamt richtig sind. Hätte der Gesetzgeber eine Strafbefreiung auch schon für nur teilweise richtige Angaben (Teilselbstanzeige) gewollt, dann hätte er das Gesetz anders formuliert („Soweit... berichtet ...“). „Insoweit“ bedeutet daher nämlich: neben der Straffreiheit für – gänzlich verschiedene – Steuerdelikte könnte auch ein Täter, der zusätzlich verfälschte Belege gebraucht oder ein Bestechungsdelikt begeht (...), Straffreiheit (nur) wegen der Steuerhinterziehung erlangen.“*

Diese Auslegung dürfte vom Wortlaut wohl umfasst sein, allerdings hatte auch der 5. Senat seine entgegenstehende Rechtsprechung unter Bezug auf den Wortlaut begründet.<sup>54</sup> Die Auslegung des 1. Senates wirkt demgegenüber etwas sehr weit hergeholt; zumal auch die Literatur den Wortlaut nahezu einheitlich im Sinne der Auslegung des 5. Senates verstanden hat.<sup>55</sup> Nicht nachvollziehbar ist zudem, warum eine teilweise Rückkehr zur Steuerehrlichkeit nicht mit einer teilweisen Strafbefreiung belohnt werden sollte. Auch praktisch führt die Entscheidung des BGH zu erheblichen Schwierigkeiten. Offen bleibt nämlich, ob die Entscheidung nur für absichtliche Fälle der Teilselbstanzeigen gelten soll, in denen der Täter bewusst ein Konto nacherklärt aber ein anderes verschweigt; oder ob sämtliche Teilselbstanzeigen erfasst sein sollen.

## **b) Problematik einer Selbstanzeige mit geschätzten Zahlen bei § 371 Abs. 1 AO – geringfügige Abweichungen?**

Problematisch ist, dass der steuerliche Berater bzw. sein Mandant die genauen Zahlen für eine Selbstanzeige nicht ad hoc angeben kann. Dann muss notfalls geschätzt werden. In diesem Zusammenhang ist die Frage, wie groß die tatsächlichen Abweichungen zwischen den Angaben in der Selbstanzeigen und dem tatsächlichen Verkürzungsbetrag noch sein dürfen, damit von einer wirksamen Selbstanzeige gesprochen werden kann. In der Literatur wurde überwiegend auf eine Entscheidung des OLG Frankfurt Bezug genommen, bei der im entschiedenen Fall eine Abweichung von sechs Prozent als geringfügig und damit unschädlich angesehen worden war.<sup>56</sup> Teilweise wurde auf dieser Grundlage sogar angenommen, dass Abweichungen bis zu zehn Prozent unschädlich seien.<sup>57</sup> Auch nach

<sup>52</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, wistra 2010, 304, 305.

<sup>53</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, wistra 2010, 304, 305.

<sup>54</sup> BGH v. 13.10.1998 - 5 StR 392/98, wistra 1999, 27, 28.

<sup>55</sup> Vgl. beispielhaft Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, Köln, Loseblatt, § 371, Rz. 66.1 (Stand: 10/1998); Dumke, in: Schwarz, AO, Freiburg, Loseblatt, § 371, Rz. 50 (Stand: 2/2008), jeweils m.w.N.; in diesem Zusammenhang ist auch bemerkenswert, dass Prof. Dr. Jäger, als Mitglied des 1. Senats bislang auch so argumentiert hat, vgl. Jäger, in: Klein, AO, München, 10. Aufl. 2009, § 371, Rz. 20.

<sup>56</sup> Vgl. Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rn. 68 unter Hinweis auf OLG Frankfurt v. 18.10.1961 - 1 Ss 854/61, NJW 1962, 974.

<sup>57</sup> Vgl. Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rn. 68.

Änderung des § 371 AO durch Art. 2 des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes vom 28.4.2011, wurde dies in der Literatur weiter vertreten.<sup>58</sup> Von diesem Verständnis weicht der 1. Strafsenat des BGH nun ab und nimmt erhebliche Einschränkungen vor. Hierzu dreierlei:<sup>59</sup>

Zum einen sollen Abweichungen von über 5 % nicht mehr für geringfügig sein.<sup>60</sup>

Zum anderen kann auch eine Abweichung von weniger als 5% zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen.<sup>61</sup>

*„Bei dieser Bewertung spielen neben der relativen Größe der Abweichungen im Hinblick auf den Verkürzungsumfang insbesondere auch die Umstände eine Rolle, die zu den Abweichungen geführt haben. Namentlich ist in die Würdigung mit einzubeziehen, ob es sich um bewusste Abweichungen handelt oder ob – etwas bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen – in der Selbstanzeige trotz der vorhandenen Abweichungen noch die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit gesehen werden kann, denn gerade diese soll durch die Strafaufhebung gemäß § 371 AO honoriert werden [...]. Bewusst vorgenommene Abweichungen dürfen schon deshalb, weil sie nicht vom Willen zur vollständigen Rückkehr zur Steuerehrlichkeit getragen sind, in der Regel nicht als „geringfügig“ anzusehen sein.“*

Darüber hinaus will der BGH diese seine neuen Grundsätze auch für die Vergangenheit angewendet wissen.<sup>62</sup>

*„...denn auch nach der bisherigen Rechtslage setzt die (vollständige) Straffreiheit eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit voraus [...]. Die vom Gesetzgeber mit Art. 97 § 24 EGAO rückwirkend normierte Wirksamkeit von Teilselbstanzeigen ändert daran nichts, weil sie gerade nur zu einer teilweisen Straffreiheit führen soll.“*

## **A. 8. Änderung des § 371 AO im Schwarzgeldbekämpfungsgesetz**

Vor diesem Hintergrund wurde der § 371 AO zum 3.5.2011 neu gefasst. Am 17.03.2011 wurde vom Deutschen Bundestag das „Schwarzgeldbekämpfungsgesetz“ beschlossen.

Danach galt insbesondere:

Bei einer Selbstanzeige soll Straffreiheit nur dann eintreten, wenn die Besteuerungsgrundlagen für alle unverjährten Steuerstraftaten zutreffend nacherklärt werden. Das bedeutet einerseits, dass eine sog. Teilselbstanzeige gesetzlich ausgeschlossen wird und andererseits, bezogen auf die einzelne Steuerart (z.B. Einkommensteuer), dass für sämtliche strafrechtlich bisher noch nicht verjährten Besteuerungszeiträume die unterlassenen oder unvollständigen Angaben vollständig nachgeholt bzw. sämtliche Unrichtigkeiten vollumfänglich berichtigt werden müssen.

Zudem soll für einen Ausschluss der Straffreiheit künftig die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gelten. Diese Sperrwirkung tritt auch ein, wenn dem Steuerpflichtigen

<sup>58</sup> Vgl. zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz BGBl. I Nr. 19, S. 676 sowie den ausführlichen Beitrag zur Neuregelung der Selbstanzeige von Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281 ff., die auch nach Gesetzesänderung eine Abweichung von 10 % als geringfügig erachtet haben.

<sup>59</sup> BGH v. 25.7.2011 - 1 StR 631/10, wistra 2011, 428.

<sup>60</sup> BGH v. 25.7.2011 - 1 StR 631/10, wistra 2011, 428.

<sup>61</sup> BGH v. 25.7.2011 - 1 StR 631/10, wistra 2011, 428.

<sup>62</sup> BGH v. 25.7.2011 - 1 StR 631/10, wistra 2011, 428.

(oder seinem Vertreter) die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist oder ein Amtsträger zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit erscheint.

Zudem führt eine Steuerverkürzung von mehr als 50.000 € pro Tat zu einem grundsätzlichen Ausschluss der Straffreiheit. Straffreiheit kann nur dadurch erlangt werden, wenn neben den verkürzten Steuern eine „freiwillige Zahlung“ von 5 % der verkürzten Steuern gezahlt wird.

Wichtige Voraussetzung für den Eintritt der Straffreiheit ist die Nachzahlungspflicht, vgl. § 371 Abs. 3 AO. Wird die gesetzte Nachzahlungsfrist versäumt, so ist die Straffreiheit verwirkt.

Das Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) soll ab dem Tag seiner Verkündung anzuwenden sein. Auf vor diesem Zeitpunkt bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangene (auch Teil-) Selbstanzeigen ist demnach § 371 AO in der a.F. anzuwenden. Die Gesetzesbegründung geht für eine sog. Teilselbstanzeige von einem Vertrauenstatbestand aus, so dass sog. Teilselbstanzeigen nach Ansicht des Gesetzgebers Straffreiheit bis zur Gesetzesverkündung begründen sollen.

Entgegen der ursprünglichen Überlagerungen wurden die gesetzlichen Rahmenbedingungen für Selbstanzeigen bei leichtfertigen Steuerverkürzungen gem. § 278 Abs. 3 AO nicht verändert.

## **A. 9. Änderung des § 371 AO im Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung**

Eine weitere wesentliche Änderung haben die Regelungen zur Selbstanzeige durch das Gesetz zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014 mit Geltung ab 01.01.2015 (BGBl. I 2014 S. 2415) erfahren.

Zwar bleibt das Institut der Selbstanzeige und somit die Möglichkeit von Straffreiheit auch nach der Änderung erhalten. Allerdings werden die Voraussetzungen der Selbstanzeige enger gefasst und die finanzielle Belastung angehoben. Zu den wichtigsten Änderungen zählen:

- Straffreiheit ist ab dem 01.01.2015 grundsätzlich nur noch bis zu einem hinterzogenen Betrag in Höhe von 25.000,-€ je Tat möglich. Vorher lag die Grenze bei 50.000,-€. Bis zu diesen Grenzen ist kein Strafzuschlag zu zahlen. Straffreiheit ist jedoch auch bei höheren Beträgen weiterhin unter den Voraussetzungen von § 398a AO möglich.
- Der Höhe des Strafzuschlags lag nach der Änderung durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz bei fünf Prozent des hinterzogenen Betrags. Durch die Änderung wird der Strafzuschlag nun anhand der Höhe des hinterzogenen Betrages gestaffelt. Er beträgt ab dem 01.01.2015:
  - 10% bei einem hinterzogenen Betrag bis zu 100.000,-€.
  - 15% bei einem hinterzogenen Betrag zwischen 100.000,-€ und bis zu 1.000.000,-€.

- 20% bei einem hinterzogenen Betrag über 1.000.000,-€.
- Mit der Neuregelung von § 371 Abs. 3 AO erstreckt der Gesetzgeber die Nachzahlungspflicht zur Straffreierlangung auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 angerechnet werden.
- Die Verjährungsfrist für die Strafbarkeit von Steuerhinterziehung wird nun für alle Fälle auf 10 Jahre ausgedehnt. Vorher lag sie regelmäßig bei fünf Jahren und nur in besonders schweren Fällen (§ 370 Abs. 3 Nr. 1 bis 5 AO) bei zehn Jahren. Die Verjährungsfrist für die Nachzahlung von Steuerschulden lag auch vorher schon bei zehn Jahren.
- Der Zeitpunkt, bis zu dem Steuern auf Kapitalerträge erhoben werden dürfen (sogenannte Festsetzungsfrist), wird für Kapitalerträge aus Drittstaaten auf bis zu zehn Jahre nach deren Fälligkeit ausgeweitet (§170 Abs. 6 AO).
- Ein Strafverfahren kann zukünftig auch dann wieder aufgenommen werden, wenn das Verfahren bereits abgeschlossen ist und sich erst im Anschluss herausstellt, dass die Angaben in der Selbstanzeige unrichtig waren.
- Der Strafzuschlag wird auch dann nicht erlassen, wenn die Selbstanzeige nicht zur Straffreiheit führt. Allerdings kann der gezahlte Strafzuschlag mit einer etwaigen Geldstrafe verrechnet werden.
- Zukünftig reicht für die Sperrgründe der Selbstanzeige aus, dass die Entdeckung der Tat nicht nur dem Täter selbst, sondern einem an der Tat Beteiligten (Anstifter oder Gehilfe) oder dem Begünstigten bekannt wird.

## A. 10. Synopse zur Steuerhinterziehung

### § 371 Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung

**Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 30. Juli 2009 (BGBl. S. 2474)**

(1) Wer in den Fällen des § 370 unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, wird insoweit straffrei.

(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

a) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder

**Abgabenordnung in der Fassung der vom 3. Mai 2011 (geändert durch Artikel 2 G v. 28.4.2011 BGBl. I S. 676)**

(1) Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtet, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen diese Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft.

(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

a) dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist oder

**Abgabenordnung in der Fassung des Gesetzes zur Änderung der Abgabeordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014 mit Geltung ab 01.01.2015 (BGBl. I 2014 S. 2415)**

(1) Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtet, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft. Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.

(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

a) dem an der Tat Beteiligten, seinem Vertreter, dem Begünstigten im Sinne des § 370 Absatz 1 oder dessen Vertreter eine

b) dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist oder

b) dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist oder

c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder

Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung, oder

b) dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist, oder

c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung, oder

d) ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist, oder

e) ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuern-Nachschau nach § 27b des Umsatzsteuergesetzes, einer Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g des Einkommensteuergesetzes oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist und sich ausgewiesen hat, oder

2. die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.

2. eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste oder

3. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50 000 Euro je Tat übersteigt.

2. einer der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste,

3. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25 000 Euro je Tat übersteigt, oder

4. ein in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 bis 5 genannter besonders schwerer Fall vorliegt.

Der Ausschluss der Straffreiheit nach Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und c hindert nicht die Abgabe einer Berichtigung nach Absatz 1 für die nicht unter Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a und c fallenden Steuerstraftaten einer Steuerart.

(2a) Soweit die Steuerhinterziehung durch Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung begangen worden ist, tritt Straffreiheit abweichend von den Absätzen 1 und 2 Nummer 3 bei Selbstanzeigen in dem Umfang ein, in dem der Täter gegenüber der zuständigen Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtet, die unvollständigen

Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt. Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 gilt nicht, wenn die Entdeckung der Tat darauf beruht, dass eine Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung nachgeholt oder berichtigt wurde. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen. Für die Vollständigkeit der Selbstanzeige hinsichtlich einer auf das Kalenderjahr bezogenen Steueranmeldung ist die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Voranmeldungen, die dem Kalenderjahr nachfolgende Zeiträume betreffen, nicht erforderlich.“

(3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für einen an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, soweit er die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.

(3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für den an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.

(3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für den an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Absatz 4 angerechnet werden, innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet. In den Fällen des Absatzes 2a Satz 1 gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass die fristgerechte Entrichtung von Zinsen nach § 233a oder § 235 unerheblich ist.

(4) Wird die in § 153 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet, so wird ein Dritter, der die in § 153 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt, es sei denn, dass ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Hat der Dritte zum eigenen Vorteil gehandelt, so gilt Absatz 3 entsprechend.

(4) *unverändert*

(4) *unverändert*

**§ 398a AO  
Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen**

In Fällen, in denen Straffreiheit nur deswegen nicht eintritt, weil der Hinterziehungsbetrag 50.000 Euro übersteigt (§ 371 Absatz 2 Nummer 3) wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist

1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und
2. einen Geldbetrag in Höhe von fünf Prozent der hinterzogenen Steuern zugunsten der Staatskasse zahlt.

**§ 398a AO  
Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen**

(1) In Fällen, in denen Straffreiheit nur wegen § 371 Absatz 2 Nummer 3 oder 4 nicht eintritt, wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der an der Tat Beteiligte innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist

1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Absatz 4 angerechnet werden, entrichtet und
2. einen Geldbetrag in folgender Höhe zugunsten der Staatskasse zahlt:

- a) 10 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 Euro nicht übersteigt,
  - b) 15 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 Euro übersteigt, und 1 000 000 Euro nicht übersteigt,
  - c) 20 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 1 000 000 Euro übersteigt.
- (2) Die Bemessung des Hinterziehungsbetrags richtet sich nach den Grundsätzen in § 370 Absatz 4.
- (3) Die Wiederaufnahme eines nach Absatz 1 abgeschlossenen Verfahrens ist zulässig, wenn die Finanzbehörde erkennt, dass die Angaben im Rahmen einer Selbstanzeige unvollständig oder unrichtig waren.
- (4) Der nach Absatz 1 Nummer 2 gezahlte Geldbetrag wird nicht erstattet, wenn die Rechtsfolge des Absatzes 1 nicht eintritt. Das Gericht kann diesen Betrag jedoch auf eine wegen Steuerhinterziehung verhängte Geldstrafe anrechnen.

**Übergangsregelung § 24 EGAO  
Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung und  
leichtfertiger Steuerverkürzung**

Bei Selbstanzeigen nach § 371 der Abgabenordnung, die bis zum 28.04.2011 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind, ist § 371 der Abgabenordnung in der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung mit der Maßgabe anzuwenden, dass im Umfang der gegenüber der zuständigen Finanzbehörde berichtigten, ergänzten oder nachgeholten Angaben Straffreiheit eintritt. Das Gleiche gilt im Fall der leichtfertigen Steuerverkürzung für die Anwendung des § 378 Absatz 3 der Abgabenordnung.

**§ 170 Abs. 6 AO** wird wie folgt gefasst  
„Für die Steuer, die auf Kapitalerträge entfällt, die

1. aus Staaten oder Territorien stammen, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind, und
2. nicht nach Verträgen im Sinne des § 2 Absatz 1 oder hierauf beruhenden Vereinbarungen automatisch mitgeteilt werden,

beginnt die Festsetzungsfrist frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem diese Kapitalerträge der Finanzbehörde durch Erklärung des Steuerpflichtigen oder in sonstiger Weise bekannt geworden sind, spätestens jedoch zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist.“

**Dem Artikel 97 § 10 des  
Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung  
vom 14.12.1976 /BGBl. I S. 3341; 1977 I S.  
667), das zuletzt durch Artikel 4 des  
Gesetzes vom 18.7.2014 (BGBl. I S. 1042)  
geändert worden ist, wird folgender Absatz  
13 angefügt:**

(13) § 170 Absatz 6 der Abgabenordnung in der  
Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom  
22.12.2014 (BGBl. I S. 2415) gilt für alle  
nach dem 31. Dezember 2014 beginnenden  
Festsetzungsfristen.

### **c) Voraussetzung der Straffreiheit nach § 371 Abs. 1 AO**

Bereits die Neuregelung der Selbstanzeige hatte die geänderte Rechtsprechung des 1. Strafsenats<sup>63</sup> in den Gesetzeswortlaut übernommen. Eine Teilselbstanzeige hat nunmehr auch nach dem Wortlaut der Norm keine strafbefreiende Wirkung mehr. Das Wort „insoweit“ war ersetzt worden durch die Vorgabe „zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben [zu berichtigen ...], die unvollständigen Angaben [zu ergänzen ...] oder die unterlassenen Angaben [nachzuholen ...]“.

Diese Vorgaben wurden durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabeordnung vom 22.12.2014 nochmals verschärft. Die Angaben müssen nunmehr zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen. Gegenüber der Neuregelung durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz im Jahre 2011 müssen sich die Angaben nicht nur auf alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang erstrecken, sondern zumindest auf einen Zeitraum von zehn Jahren.

### **d) Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO**

Eine wirksame strafbefreiende Selbstanzeige ist zudem ausgeschlossen, wenn zum Zeitpunkt der Berichtigung einer der Ausschlussgründe des § 371 Abs. 2 AO vorliegt.

#### **aa) Hintergrund aus der Grundsatzentscheidung vom 20.05.2010**

Der BGH ging in seinem Urteil vom 20.5.2010 davon aus, dass die Abgabe einer Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1a 2. Alt. AO ausgeschlossen war, da ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat erschienen war.<sup>64</sup> Zwar war die Hinterziehung von Einkommensteuer im VZ 2000 zu Beginn der Durchsuchungsmaßnahme noch nicht vom Ermittlungswillen der Verfolgungsbehörde erfasst (es ging um die Hinterziehung von ESt für die VZ 2001 und 2002).<sup>65</sup> Es bestand nach Ansicht des BGH aber ein die Sperrwirkung auslösender sachlicher Zusammenhang zwischen der Hinterziehung der Einkommensteuer in den VZ 2001/2002 und den VZ 1999/2000.<sup>66</sup> Der Sperrgrund kann allenfalls dann nicht zur Anwendung kommen, wenn eine Erschließung sonstiger Steuerquellen durch bereits laufende Ermittlungen auszuschließen ist.<sup>67</sup> Entscheidend ist, dass die Aufdeckung der unbekanntesten Steuerquellen maßgeblich auf die Initiative des Stpfl. zurückgeht.<sup>68</sup>

#### **bb) Vorverlagerung des Ausschlusses durch Schwarzgeldbekämpfungsgesetz**

Eines solchen Hilfsgriffs durch die Rechtsprechung bedarf es nun nicht mehr. Statt auf faktischen Beginn einer steuerlichen Prüfung wie bislang kommt es schon seit der Änderung durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz darauf an, ob dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekannt gegeben worden ist. Denn insofern sieht § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO in der aktuellen Fassung vor, dass die Straffreiheit nicht eintritt wenn bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der

<sup>63</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, wistra 2010, 304.

<sup>64</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, wistra 2010, 304.

<sup>65</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, wistra 2010, 304.

<sup>66</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, wistra 2010, 304, 305.

<sup>67</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, wistra 2010, 304, 306.

<sup>68</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, wistra 2010, 304, 306.

Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist.

Durch die Neuregelung ist die Sperrwirkung auf Grund einer steuerlichen Prüfung somit in einen für den Steuerpflichtigen kaum einzuschätzenden Risikobereich vorverlegt worden. Da die Situation aber auch für die Betriebsprüfer unglücklich ist und diese sich gerne weiterhin zu Nutzen machen wollen, dass die Ankündigung einer Betriebsprüfung des Steuerpflichtigen ggf. zu einer Selbstanzeige bewegt und damit Steuern eingetrieben werden können, die sonst möglicherweise nicht hätten generiert werden können, behilft sich die Praxis wie folgt: In der Regel ruft ein Betriebsprüfer bevor er eine Prüfungsanordnung rausschickt bei dem Steuerpflichtigen oder dessen Steuerberater an und kündigt dort an, dass er beabsichtigt in Kürze eine Prüfungsanordnung bekannt zu geben.

Unklar ist allerdings im Zusammenhang mit dem Sperrgrund noch, ob die steuerverfahrensrechtliche Bekanntgabefiktion mit der Dreitagesfrist (§ 122 Abs. 2 AO) auch für den Zugang der Prüfungsanordnung als Sperre einer Selbstanzeige im steuerstrafrechtlichen Sinn gilt.<sup>69</sup>

### **cc) Auswirkungen des Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung auf den Sperrgrund**

Nach der Änderung des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014 kommt es nach wie vor auf die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung als zeitlichen Anknüpfungspunkt für den Ausschlussgrund an. Allerdings wird der Ausschluss der Sperrwirkung einer Selbstanzeige auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung beschränkt. Ob dies für den Steuerpflichtigen tatsächlich aber auch dazu führt, dass eine Selbstanzeige – in Teilen – noch möglich ist, darf bezweifelt werden, da regelmäßig andere Sperrgründe eingreifen dürften. Eine weitere wesentliche Änderung besteht darin, dass sich die Sperrwirkung – unabhängig von deren Kenntnis – auch auf Anstifter und Gehilfen bezieht.

### **e) Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO**

Der Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO war im Schwarzgeldbekämpfungsgesetz dem Wortlaut nach unverändert geblieben. Die Straffreiheit trat damit nicht ein, wenn dem Täter oder seinem Vertreter bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist.

Nunmehr ist die Sperrwirkung auch auf Teilnehmer erweitert worden. Das Gesetz in der aktuellen Fassung spricht insofern ausdrücklich vom „Beteiligten“.

Dabei ist zu beachten, dass erst die *Bekanntgabe* der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens die strafbefreiende Wirkung einer nachfolgenden Selbstanzeige ausschließt, nicht bereits die Einleitung als solche.<sup>70</sup> Die Einleitung des Strafverfahrens ist dem Beschuldigten spätestens mitzuteilen, wenn er dazu aufgefordert wird, Tatsachen darzulegen oder Unterlagen vorzulegen, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen, derer er verdächtigt ist (§ 397 Abs. 3 AO). Die Form der Bekanntgabe ist gesetzlich nicht

<sup>69</sup> Vgl. etwa Stahl, KÖSDI 2011, 17442, 17446.

<sup>70</sup> Jäger, in: Klein, AO 11. Aufl. 2012, § 371 Rn. 40.

bestimmt. Sie kann daher schriftlich oder auch mündlich durch einen mit der Sache befassten Amtsträgers erfolgen.<sup>71</sup> Bekanntgabefiktionen gelten hier grundsätzlich nicht. Der Betroffene muss von der Verfahrenseinleitung konkret Kenntnis erlangt haben.<sup>72</sup>

*Mitzuteilen ist*, was dem Beschuldigten konkret zur Last gelegt wird (z.B. Nichterklärung von Kapitalerträgen), ein bloßer Hinweis auf die Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen genügt in der Regel nicht. Auch in zeitlicher Hinsicht muss die Bekanntgabe ausreichend konkretisiert sein.<sup>73</sup> Die Angabe „in nicht rechtsverjährter Zeit“ ist zu ungenau. Ist die Tat nach Steuerart, Besteuerungszeitraum und Steuerpflichtigen bei der Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung bestimmt, greift der Sperrgrund ein.<sup>74</sup>

#### **f) Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1c AO**

Als neuer Sperrgrund im aktuellen § 371 Abs. 2 Nr. 1c AO wurde durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabeordnung vom 22.12.2014 in die Norm eingefügt. Er war teilweise in dem alten § 371 Abs. 1 Nr. 1a AO bzw. dem § 371 Abs. 2 Nr. 1c AO in der Fassung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes enthalten. Er ergänzt den Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO. Denn er stellt ausdrücklich klar, dass auch für den Fall, dass ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist, zwar eine Sperrwirkung gegeben ist, diese aber auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung beschränkt ist. Der praktische Anwendungsbereich der Vorschrift dürfte allerdings gering sein. Denn im Rahmen der „normalen“ Betriebsprüfung ist der ehemalige gesetzliche Regelfall des Erscheinens des Prüfers als Ausschlussstatbestand (bis zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) zur Ausnahme geworden. Denn der Sperrgrund der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung dürfte insoweit regelmäßig zeitlich früher ansetzen. Ausnahmen bilden allerdings die Umsatzsteuernachschau und die Lohnsteuernachschau, für die die aktuelle Gesetzesfassung aber in § 371 Abs. 2 Nr. 1e AO einen speziellen Ausschlussgrund vorsieht.

#### **g) Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1d AO**

Der Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1d AO enthält Teile des Ausschlussgrundes des alten § 371 Abs. 1 Nr. 1a AO bzw. des § 371 Abs. 2 Nr. 1c AO in der Fassung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes. Nach aktueller Fassung ist eine Selbstanzeige danach ausgeschlossen, wenn ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist. Eine Erweiterung findet sich in der aktuellen Fassung, da die Sperrwirkung nicht mehr nur Ermittlungen von Amtsträgern der Finanzbehörde erfasst, sondern von Amtsträgern allgemein (z.B. auch eines Staatsanwalts).

#### **h) Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1e AO**

Neu eingefügt wurde durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabeordnung vom 22.12.2014 der Ausschlussgrund des § 371 Abs. 1 Nr. 1e AO.

Dieser stellt im Hinblick auf die Lohnsteuernachschau sowie die Umsatzsteuernachschau sowie einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften klar, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige in der Zeit nicht möglich ist, in der ein Amtsträger der

<sup>71</sup> OLG Bremen v. 31.1.1951 – Ss 100/50, DStZ/B 1951, 212.

<sup>72</sup> Kohler, in: MüKo StGB 2010, § 371 AO, Rn. 196.

<sup>73</sup> So auch *Blesinger* wistra 1994, 51.

<sup>74</sup> Jäger in Klein AO, 11. Aufl. 2012, § 371 Rn. 42.

Finanzbehörde zur Umsatzsteuer-Nachschau, Lohnsteuer-Nachschau oder einer Nachschau nach anderen steuerrechtlichen Vorschriften erschienen ist, nicht möglich ist, wenn sich der Amtsträger der Finanzbehörde auch als solcher ausgewiesen hat.

Hintergrund:

Ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung können Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuernachschau erscheinen (§ 27b Abs. 1 Satz 1 UStG). Diese soll nach den Gesetzesmaterialien „keine Prüfung im Sinne der §§ 193 ff. AO“ darstellen.<sup>75</sup> Insofern war zur Gesetzeslage nach dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz teilweise davon ausgegangen worden, dass es sich bei der Umsatzsteuernachschau um eine „steuerliche Prüfung“ i.S.d. § 371 Abs. 2 Nr. 1c AO a.F. gehandelt hat.<sup>76</sup> Diese Frage ist nun lediglich formaler Art, da der Ausschluss einer Selbstanzeige sich in derartigen Fällen aus § 371 Abs. 1 Nr. 1e AO ergibt.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die Umsatzsteuernachschau ausdrücklich auf die Umsatzsteuer beschränkt ist (§ 27b Abs. 1 UStG). Grundsätzlich könnte daher mit Erscheinen des Amtsträgers hinsichtlich aller anderen Steuerarten noch eine Selbstanzeige abgegeben werden. Die Sperrwirkung greift insoweit zunächst einmal nicht ein. Allerdings kann zum einen bei der Umsatzsteuernachschau - bei entsprechenden Feststellungen - ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung nach § 193 übergegangen werden (§ 27b Abs. 3 Satz 1 UStG). Zum anderen hat der Berater aber auch die Rechtsprechung des 1. Strafsenats zu beachten, nach der es grundsätzlich auf die kriminalistische Erfahrung ankommt, ob mit einer Aufdeckung von unbekanntem Steuerquellen zu rechnen ist und damit eine Tat schon entdeckt ist.

Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013<sup>77</sup> ist die neue Lohnsteuer-Nachschau in § 42g EStG n.F. eingeführt worden. Diese steuerliche Prüfungsmöglichkeit trat zum 1.7.2013 in Kraft und ist der Umsatzsteuernachschau gem. § 27b UStG nachgebildet worden. Gemäß dieser Norm dient die Lohnsteuernachschau der Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer und kann während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten erfolgen. Eine vorherige Prüfungsanordnung i.S.d. § 196 AO ist nicht vorgesehen. Während der Nachschau kann jedoch nahtlos in eine Lohnsteuer Außenprüfung i.S.d. § 42f AO übergegangen werden.

### **i) Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO**

Als weiterer Ausschlussgrund regelt § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO, dass die Straffreiheit nicht eintritt, wenn eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. Diese Regelung ist wortgleich mit der Fassung bis zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.04.2011.

Mangels gesetzlicher Begriffsbestimmung ist schon der Begriff der „Entdecken“ der Tat unklar. Allein mit Blick auf seinen Wortsinn muss er über die Kenntnis von Anhaltspunkten hinausgehen, die zur Einleitung eines Ermittlungsverfahrens Anlass geben können. Ein bloßer Anfangsverdacht ist somit nach ganz überwiegender Ansicht im Schrifttum und

<sup>75</sup> BT-Drucks 14/6883.

<sup>76</sup> Vgl. etwa *Braun* PStR 2002, 199; *Beyna/Roth*, UStB 2010, 310; a.A. *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht 7. Aufl. 2009, Rz. 140 a; vgl. auch *v. Briel* PStR 05, 226.

<sup>77</sup> BGBl. I 2013, 1809.

ständiger Rechtsprechung im Rahmen des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht ausreichend. Der Tatverdacht muss sich vielmehr soweit konkretisiert haben, dass bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist.<sup>78</sup> Zu der Frage, wie diese Regelung zu verstehen ist, hat sich der 1. Strafsenat auch in seiner Grundsatzentscheidung vom 20.5.2010 geäußert.<sup>79</sup> Insofern hat der BGH auch klargestellt, dass dem „Kennen müssen der Tatentdeckung“ als subjektivem Tatbestandsmerkmal nur noch eine sehr untergeordnete Bedeutung zukommt:<sup>80</sup>

*„[Es] können nach Auffassung des Senats jedenfalls heute keine hohen Anforderungen an die Annahme des „Kennenmüssens“ der Tatentdeckung mehr gestellt werden. Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO wird daher heute maßgeblich durch die objektiven Voraussetzungen der Tatentdeckung im vorstehend verstandenen Sinne und weniger durch die subjektive Komponente bestimmt.“*

### **j) Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO**

Durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz neu eingeführt worden war der Sperrtatbestand des § 371 Abs. 1 Nr. 3 AO n.F. Wenn die verkürzte Steuer bzw. der nicht gerechtfertigte Steuervorteil pro Tat einen Betrag von 50.000 € überstieg, trat insoweit keine Straffreiheit ein. Der Gesetzgeber hat sich bei der Schaffung dieses neuen Sperrtatbestandes von der BGH-Rechtsprechung zur Strafzumessung bei einer Steuerhinterziehung in großem Ausmaß leiten lassen.<sup>81</sup> Nach der Neuregelung zum 01.01.2015 tritt Straffreiheit nicht ein, wenn die nach § 370 Abs. 1 AO verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25.000 € je Tat übersteigt.

Gerade die Vorschrift des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO erschwert die Selbstanzeigeberatung erheblich, zumal unvollständige Selbstanzeigen nach neuem Recht nicht mehr akzeptiert werden. Zum einen muss der steuerliche Berater feststellen, ob sein Mandant (nur) leichtfertig oder (bedingt) vorsätzlich gehandelt hat.<sup>82</sup> Denn der Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO greift beim Vorliegen einer nur leichtfertigen Steuerverkürzung nicht ein. Zum anderen muss exakt eruiert und errechnet werden, zu welcher Steuerverkürzung pro Steuerart und Jahr die Steuerhinterziehungen geführt haben. Hierbei wird der Berater die neuerdings vom BGH aufgezeigte 5 %-Grenze zu beachten haben.<sup>83</sup> Zu beachten ist zudem, dass der Gesetzgeber in den Fällen des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO eine verfahrensrechtliche Lösung geschaffen hat.

Nach § 398a AO wird nämlich von der Verfolgung abgesehen, wenn der an der Tat Beteiligte innerhalb einer angemessenen Frist

<sup>78</sup> Brenner, DSStZ 1984, 478; Mösbauer, DSStZ 1985, 325, 329; Dörn, wistra 1998, 175 f.; Volk, DSStR 1987, 646; Streck, DSStR 1985, 10; Blumers, wistra 1985, 85, 87. Die Gegenansicht will eine weite Auslegung des Entdeckungsbegriffs zugrundelegen und lässt schon einen Anfangsverdacht iSd. § 152 Abs. 2 StPO genügen: So wohl Pfaff, StBp 1982, 90; Bilsdorfer, wistra 1984, 131, 134.

<sup>79</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, wistra 2010, 304, 306.

<sup>80</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, wistra 2010, 304, 307.

<sup>81</sup> Vgl. BGH v. 2.12.2008 - 1 StR 416/08, wistra 2009, 107; krit. Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rn. 249.3 [Juli 2011].

<sup>82</sup> Zum Eventualvorsatz bei Steuerhinterziehung vgl. BGH v. 8.9.2011 - 1 StR 38/11, AO-StB 2011, 323; zur Leichtfertigkeit vgl. BayObLG v. 1.3.2002 - 4 St RR 2/2002, wistra 2002, 355.

<sup>83</sup> Vgl. BGH v. 25.7.2011 - 1 StR 631/10.

- die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Absatz 4 angerechnet werden, entrichtet und
- einen Geldbetrag in folgender Höhe zugunsten der Staatskasse zahlt:
  - 10 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 Euro nicht übersteigt,
  - 15 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 Euro übersteigt und 1 000 000 Euro nicht übersteigt,
  - 20 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 1 000 000 Euro übersteigt.

Die Bemessung des Hinterziehungsbetrags richtet sich nach den Grundsätzen in § 370 Absatz 4.

Zudem stellt der Gesetzgeber in § 398a Abs.3 AO ausdrücklich klar, dass eine Wiederaufnahmemöglichkeit des Verfahrens für den Fall gegeben ist, dass das Finanzamt erkennt, dass nach dem Absehen von der Strafverfolgung wegen fristgerechter Zuschlagserfüllung die Selbstanzeige unvollständig bzw. unrichtig war. Des Weiteren wird geregelt, dass keine Erstattung des gezahlten Zuschlags erfolgt, auch wenn es zu einer Aufhebung der Nichtverfolgungszusage kommt, vgl. § 398a Abs. 4 AO. In derartigen Fällen kann allerdings fakultativ eine Anrechnung (ganz oder teilweise) durch das Gericht bei einer zu verhängenden Geldstrafe erfolgen.

### **k) Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO**

Nach der neuen Nr. 4 in § 371 Abs. 2 S. 1 AO tritt Straffreiheit nicht ein, wenn ein vom Gesetzgeber als Regelbeispiele für das Vorliegen eines besonders schweren Falles der Steuerhinterziehung bewerteter und in § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 bis 5 AO genannter besonders schwerer Fall vorliegt.

Der Gesetzgeber hat in § 398a Abs. 1 AO zugleich neu geregelt, dass aufgrund der besonderen Strafwürdigkeit dieser Fälle nur noch ein Absehen von Verfolgung möglich sein soll, 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 einen Geldbetrag zugunsten der Staatskasse zahlt.

### **l) Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2a AO**

Nach § 18 Abs. 1 und Abs. 2 UStG haben Unternehmen die Umsatzsteuervoranmeldungen bis zum 10. Tag des Folgemonats an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Dabei steht eine Umsatzsteuervoranmeldung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich, § 168 AO. Sofern die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung nicht rechtzeitig oder inhaltlich unzutreffend übermittelt wird, ist grundsätzlich der Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO erfüllt. Zumindest dann, wenn der Täter den Erfolgseintritt ernsthaft für möglich hält und ihn bedingt in Kauf genommen hat. In der Praxis war es in der Vergangenheit üblich, gerade aufgrund der Vielzahl von Geschäftsvorfällen in größeren Unternehmen Umsatzsteuervoranmeldungen im Nachhinein zu korrigieren.

Die Nachholung einer nicht rechtzeitig abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldung beziehungsweise die Korrektur einer vorsätzlich inhaltlich unzutreffenden Umsatzsteuervoranmeldung wird grundsätzlich als Selbstanzeige nach § 371 AO gewertet. Entsprechend ist sie nur wirksam, wenn sie sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen des § 371 AO erfüllt.

Bis zur Neufassung des § 371 AO durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, jedenfalls aber bis zum Beschluss des BGH vom 20.05.2010<sup>84</sup> bestanden keine erheblichen Anforderungen an eine Selbstanzeige, so dass die geänderten Umsatzsteuervoranmeldungen in der Regel eine wirksame Selbstanzeige dargestellt haben. Auch eine mehrfache Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen war regelmäßig problemlos möglich.

Spätestens nach Neufassung des § 371 AO im Rahmen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes galt dies nicht mehr. Im Hinblick auf das Vollständigkeitserfordernis nach § 371 Abs. 1 AO sowie die erweiterten Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO sollte die Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen (und Lohnsteueranmeldungen) zur Vermeidung steuerstrafrechtlicher Risiken grundsätzlich unterbunden werden. Gleichzeitig mit der Änderung durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz erfolgte eine Neuregelung der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) 2012 (AStBV (St) 2012, BStBl 11, 1000). In Nr. 132 AStBV (St) 2012 war der Satz „von der Vorlage verspäteter Steueranmeldungen kann ebenfalls abgesehen werden“ ersatzlos gestrichen worden. Der Satz bezog sich auf die grundsätzliche Verpflichtung, Selbstanzeigen der Straf- und Bußgeldsachenstelle vorzulegen. Insofern konnte nach ursprünglichen Rechtslage in Fällen der verspäteten Umsatzsteuervoranmeldung (Lohnsteueranmeldungen) von einer Vorlage abgesehen werden. Nach den vorgenannten Änderungen mussten die Finanzämter verspätet abgegebene Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen grundsätzlich den Straf- und Bußgeldstellen zuleiten.<sup>85</sup> Da dies Vorgehen wenig praktikabel war und zu erheblicher Mehrbelastung der Straf- und Bußgeldstellen geführt hatte, war in den AStBV (St) 2013 der Generalverdacht der Steuerhinterziehung gegenüber Unternehmern, die ihre Steueranmeldungen verspätet abgegeben haben, abgemildert. Es wurde folgender Passus in Nr. 132 aufgenommen: „Bei der Umsatz- und Lohnsteuer sind berichtigte oder verspätet abgegebene Steuer(vor)anmeldungen nur in begründeten Einzelfällen an die Bußgeld- und Strafsachenstelle weiterzuleiten. Kurzfristige Terminüberschreitungen und geringfügige Abweichungen sind unschädlich, es sei denn, es bestehen zusätzliche Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung. Liegen derartige Anhaltspunkte vor, kann die Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige hinsichtlich unrichtiger, unvollständiger oder unterlassener Angaben in den zuvor abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen dieses Jahres gewertet werden. Für die Wirksamkeit der Selbstanzeige bedarf es dann keiner gesonderten Korrektur des einzelnen Voranmeldezeitraumes.“

Um Rechtsklarheit zu erlangen wurde nunmehr durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabeordnung vom 22.12.2014 der Ausschlussgrund des § 371 Abs. 2a AO in das Gesetz aufgenommen. Dieser stellt nunmehr

---

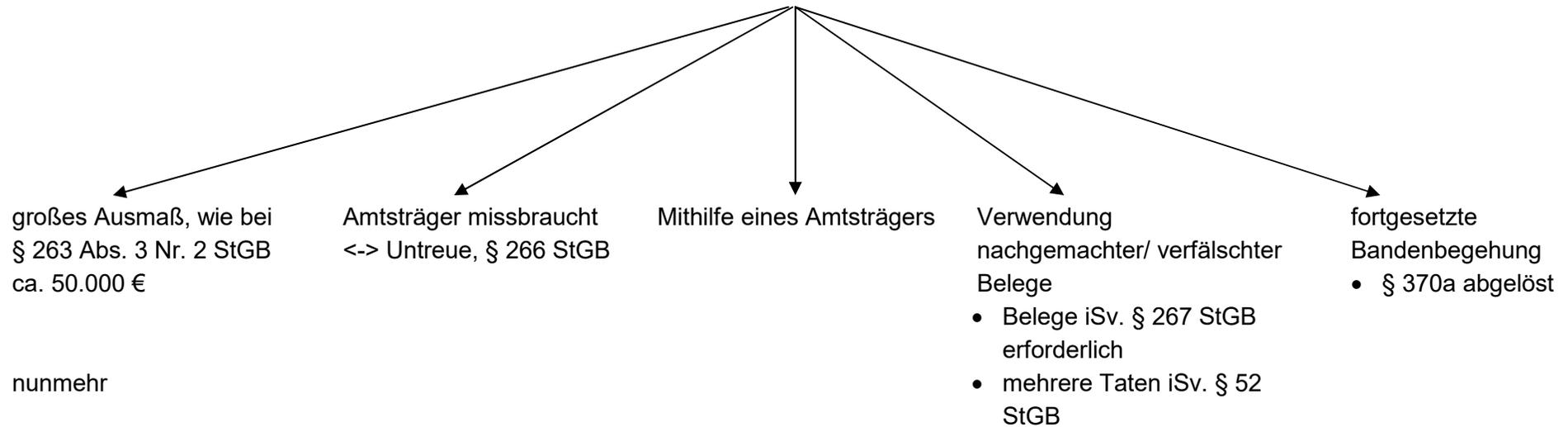
<sup>84</sup> BGH v. 20.5.2010 - 1 StR 577/09, PStR 2010, 162, 168, 175.

<sup>85</sup> Vgl. zu der Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen Schwartz, PStR 2012, 116.

ausdrücklich klar, dass bei Korrekturen von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen eine Teilselbstanzeige möglich ist. Nach § 371 Abs. 2a AO tritt, soweit die Steuerhinterziehung durch Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung begangen worden ist, die Straffreiheit abweichend von den Absätzen 1 und 2 Satz 1 Nummer 3 bei Selbstanzeigen in dem Umfang ein, in dem der Täter gegenüber der zuständigen Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt. Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 gilt nicht, wenn die Entdeckung der Tat darauf beruht, dass eine Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung nachgeholt oder berichtigt wurde. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen. Für die Vollständigkeit der Selbstanzeige hinsichtlich einer auf das Kalenderjahr bezogenen Steueranmeldung ist die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Voranmeldungen, die dem Kalenderjahr nachfolgende Zeiträume betreffen, nicht erforderlich.

## 29. Besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 3 AO

Besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 3 AO  
= Regelbeispiele



## A. 11. BGH sieht seine Betragsgrenzen zur Steuerverkürzung in großem Ausmaß bestätigt

Es gibt Straftatbestände in Form sog. Grundtatbestände und dazu Regelbeispiele. Regelbeispiele sehen insbesondere Strafschärfungen vor, wenn bestimmte beispielhaft aufgezählte Besonderheiten gegeben sind. § 370 Abs. 1 AO ist ein solcher Grundtatbestand. Regelbeispiele sind in § 370 Abs. 3 AO enthalten. Liegen dessen Voraussetzungen vor, erhöht sich der Strafrahmen von Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe auf Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO liegt vor, wenn „in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt worden“ sind. Wann eine Verkürzung „in großem Ausmaß“ gegeben ist, ist gesetzlich nicht bestimmt. Was der 1. Strafsenat darunter versteht, dies er unmittelbar, nachdem er für die Steuerstrafsachen zuständig geworden war, definiert:<sup>86</sup> Beschränkt sich das Verhalten des Täters darauf, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen und führt dies lediglich zu einer Gefährdung des Steueranspruchs, dann ist das Merkmal bei einer Verkürzung in Höhe von 100.000,00 € erfüllt. Hat der Täter ungerechtfertigte Zahlungen vom Finanzamt erlangt, liegt die Betragsgrenze bei 50.000,00 €.

Wie ernst es dem 1. Strafsenat mit diesen Grenzen ist, zeigt ein Beschluss aus Mai 2011.<sup>87</sup> In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall war der Angeklagte wegen Steuerhinterziehung in 16 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und zehn Monaten verurteilt worden, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt worden war. Lediglich der Angeklagte legte mit einer Sachrüge Revision ein. Die Staatsanwaltschaft war offensichtlich mit dem Strafmaß vollkommen einverstanden. Die Sachrüge des Angeklagten wies der BGH als unbegründet zurück. Statt nun die Unterschriften der erkennenden Richter unter dem Beschluss folgen zu lassen, macht der 1. Strafsenat umfangreiche Ausführungen dazu, dass die Strafzumessung zu Gunsten des Angeklagten rechtsfehlerhaft war. Hierzu formuliert der Senat: „Dadurch ist der Angeklagte jedoch nicht beschwert“. Was natürlich offensichtlich ist. Ebenso gut hätte das Gericht auch schreiben können: „Losgelöst von unser Funktion als Revisionsgericht möchten wir das Nachfolgende einmal gesagt haben“. Dies ist nämlich:<sup>88</sup>

„Aus den Urteilsgründen des Tatgerichts muss sich ergeben, ob Steuern in großem Ausmaß i.S.d. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO (Betragsgrenze 50.000 € bzw. 100.000 €) verkürzt worden sind und weshalb gegebenenfalls ein besonders schwerer Fall nach § 370 Abs. 3 AO nicht angenommen wird, wenn das Regelbeispiel verwirklicht ist.“

Der BGH weist auf diese seine Rechtsprechung noch einmal deutlich hin, weil er sich darin durch den Gesetzgeber bestätigt sieht.<sup>89</sup> Denn dieser hatte in den Beratungen zu dem Entwurf des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes (BT-Drs. 17/4182 und 17/4802) und in der Beschlussempfehlung sowie dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen

<sup>86</sup> BGH v. 2.12.2008 - 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71; vgl. Esskandari, DStZ 2010, 40, 46f..

<sup>87</sup> BGH v. 5.5.2011 - 1 StR 116/11, wistra 2011, 347 vgl. dazu Esskandari/Bick, AO-StB 2011, 237.

<sup>88</sup> BGH v. 5.5.2011 - 1 StR 116/11, wistra 2011, 347 vgl. dazu Esskandari/Bick, AO-StB 2011, 237.

<sup>89</sup> BGH v. 5.5.2011 - 1 StR 116/11, wistra 2011, 347 vgl. dazu Esskandari/Bick, AO-StB 2011, 237.

Bundestages (BT-Drs. 17/5067 neu) die Rechtsprechung des BGH zur Definition des großen Ausmaßes aufgegriffen. Zur Bestimmung der Betragsgrenze, ab welcher bei einer Steuerhinterziehung Straffreiheit nicht eintreten solle, hatte der Gesetzgeber nämlich ausgeführt: „Die Betragshöhe orientiert sich an der Rechtsprechung des BGH zu dem Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO, wo das Merkmal des großen Ausmaßes bei 50.000,00 € als erfüllt angesehen wird.“

An den durch den 1. Strafsenat insoweit definierten Schwellenwerten zur Bestimmung des „großen Ausmaßes“ wird sich auf absehbare Zeit nichts ändern. Die Praxis wird sich auf diese Werte einstellen müssen. Wie die Entscheidung zeigt, ist der 1. Strafsenat gewillt, seine Rechtsprechung – gleich, was die Instanzgerichte entscheiden - durchzusetzen.

## **A. 12. Die Wertgrenze des Merkmals „im großen Ausmaß“ beim „Griff in die Kasse des Staates“**

Die Wertgrenze des Merkmals „im großen Ausmaß“ liegt bei 100.000,00 €, wenn sich das Verhalten des Täters darauf beschränkt, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen und es dadurch nur zu einer Gefährdung des Steueranspruchs kommt. Dasselbe gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige zwar eine Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) begeht, indem er eine unvollständige Steuererklärung abgibt, er dabei aber lediglich steuerpflichtige Einkünfte oder Umsätze verschweigt<sup>90</sup> und allein dadurch eine Gefährdung des Steueranspruchs herbeiführt.

Anders ist die Sachlage nunmehr nach Auffassung des 1. Strafsenats, nicht nur, wenn der Täter steuermindernde Umstände vortäuscht, indem er nicht bestehende Vorsteuerbeträge geltend macht, sondern auch dann, wenn er tatsächlich nicht vorhandene Betriebsausgaben vortäuscht, es gilt dann die Wertgrenze von 50.000,00 €.<sup>91</sup>

*„Denn in einem solchen Fall beschränkt sich das Verhalten des Täters nicht darauf, den bestehenden Steueranspruch durch bloßes Verschweigen von Einkünften oder Umsätzen zu gefährden. Vielmehr unternimmt er einen „Griff in die Kasse“ des Staates, weil die Tat zu einer Erstattung eines (tatsächlich nicht bestehenden) Steuerguthabens oder zum (scheinbaren) Erlöschen einer bestehenden Steuerforderung führen soll. Es bleibt dann deshalb für das gesetzliche Merkmal „in großem Ausmaß“ bei der Wertgrenze von 50.000 Euro.“*

Trifft das Verheimlichen von Einkünften bzw. Umsätzen einerseits und die Vortäuschung von Abzugsposten andererseits zusammen, etwa beim Verheimlichen von Umsätzen und gleichzeitigem Vortäuschen von Vorsteuerbeträgen, ist das Merkmal „in großem Ausmaß“ i.S.v. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO jedenfalls dann erfüllt, wenn der Täter vom Finanzamt ungerechtfertigte Zahlungen in Höhe von mindestens 50.000,00 € erlangt hat.<sup>92</sup>

Dasselbe gilt aber auch, wenn ein aufgrund falscher Angaben scheinbar in dieser Höhe (50.000,00 €) bestehender Auszahlungsanspruch ganz oder teilweise mit anderweitigen Steuerverbindlichkeiten verrechnet worden ist. Die Verrechnung steht dann nämlich insoweit einer Auszahlung gleich. Hat dagegen die Vortäuschung von steuermindernden Umständen

<sup>90</sup> Vgl. BGH v. 12.7.2011 - 1 StR 81/11, wistra 2011, 396.

<sup>91</sup> BGH v. 15.12.2011 - 1 StR 579/11, wistra 2012, 191, 192.

<sup>92</sup> BGH v. 5.5.2011 - 1 StR 116/11, wistra 347, 348.

für sich allein noch nicht zu einer Steuerverkürzung von mindestens 50.000,00 € geführt, verbleibt es für die Tat insgesamt beim Schwellenwert von 100.000,00 €.<sup>93</sup>

Ob die Schwelle des „großen Ausmaßes“ überschritten ist, ist für jede einzelne Tat im materiellen Sinne gesondert zu bestimmen.

Eine nachträgliche „Schadenswiedergutmachung“ hat für die Frage, ob eine Steuerhinterziehung „in großem Ausmaß“ vorliegt oder nicht, keine Bedeutung.

Die Höhe des auf Dauer beim Fiskus verbleibenden „Steuerschadens“ ist ein Umstand, der erst bei der Prüfung, ob die Indizwirkung des Regelbeispiels im Einzelfall widerlegt ist, und im Übrigen als bloße Strafzumessungserwägung einbezogen werden kann.

### **A. 13. Steuerhinterziehung in großem Ausmaß – Höhe der verkürzten Steuern**

Diese Rechtsprechung hat der BGH weiter konkretisiert und klargestellt, wie er die maßgebliche Summe der verkürzten Steuern bestimmt wissen will.<sup>94</sup> Bereits entschieden war, dass in Fällen, in denen das Verheimlichen von Einkünften bzw. Umsätzen einerseits und die Vortäuschung von Abzugsposten andererseits zusammen kommen, etwa beim Verheimlichen von Umsätzen und gleichzeitigem Vortäuschen von Vorsteuerbeträgen, das Merkmal „in großem Ausmaß“ i.S.v. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO jedenfalls dann erfüllt ist, wenn der Täter vom Finanzamt ungerechtfertigte Zahlungen in Höhe von mindestens 50.000,00 € erlangt hat.<sup>95</sup> Dasselbe gilt aber auch, wenn ein aufgrund falscher Angaben scheinbar in dieser Höhe (50.000,00 €) bestehender Auszahlungsanspruch ganz oder teilweise mit anderweitigen Steuerverbindlichkeiten verrechnet worden ist. Die Verrechnung steht dann nämlich insoweit einer Auszahlung gleich. Hierzu führt der BGH nun aus:<sup>96</sup>

*„Die Frage, ob und in welcher Höhe es zu Auszahlungen gekommen ist, sagt aber nichts über die Höhe der verkürzten Steuern aus. Vielmehr hängt die Höhe von Auszahlungen oder verbleibenden Zahllasten allein von der Höhe der gemäß § 16 Abs. 1 UStG berechneten Umsatzsteuer einerseits und der Höhe der insgesamt geltend gemachten Vorsteuerbeträge andererseits ab. In dieses Ergebnis (Saldo) können also auch wahrheitsgemäß geltend gemachte Vorgänge einfließen. Wahrheitsgemäße Angaben können aber auf die Höhe des durch falsche Angaben zu anderen Vorgängen verursachten Schadens keinen Einfluss haben.“*

### **A. 14. Übernahme der Grenze von 50.000 € für sämtliche Fälle**

Der BGH hat mit seiner Entscheidung vom 27.10.2015 überraschend seine Rechtsprechung zum großen Ausmaß verschärft.<sup>97</sup> Ein großes Ausmaß i. S. des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO liegt nach neuer Ansicht des BGH nun bei jeder Steuerhinterziehung über 50.000 € vor. Die bisherige Differenzierung des BGH danach, ob sich die Hinterziehung als ein „Griff in die Kasse des Fiskus“ darstellt ist hinfällig. Tag der Publikation des vorliegenden Urteils auf der Internetseite des BGH war der 05.02.2016.

<sup>93</sup> BGH v. 5.5.2011 - 1 StR 116/11, wistra 347, 348, vgl. dazu Rübenstahl, PStR 2012, 92.

<sup>94</sup> BGH v. 25.9.2012 – 1 StR 407/12, wistra 2013, 67, 68.

<sup>95</sup> BGH v. 5.5.2011, 1 StR 116/11, wistra 2011, 347, 348.

<sup>96</sup> BGH v. 25.9.2012 – 1 StR 407/12, wistra 2013, 67, 68.

<sup>97</sup> BGH v. 27.10.2015 – 1 StR 373/15.

50.000 Euro – das ist künftig also der Schwellenwert. Dazu hat der 1. Strafsenat noch konkretisiert, dass<sup>98</sup>

*(...) auch Geständnis, lange Verfahrensdauer, Nachzahlung der verkürzten Steuern, Steuerhinterziehungen, die sich erst nach Anwendung des Kompensationsverbots ergeben, der Aufbau besonderer unternehmerischer Strukturen, um den steuerunehrlichen Handel zu betreiben, raffinierte Manipulationen und Relation von Geschäftsvolumen und Steuerschaden, können als Strafzumessungsfaktoren berücksichtigt werden.“*

## **A. 15. Strafzumessung bei rechtsstaatswidriger Verfahrensverzögerung**

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts führt eine überlange Verfahrensdauer, bei der es zu nicht mehr zu rechtfertigenden Verzögerungen im Verlaufe des Ermittlungs- und/oder Strafverfahrens gekommen ist, grundsätzlich nicht zur Einstellung des Verfahrens. In jedem Fall bedingt eine rechtsstaatswidrige Verfahrensverzögerung jedoch, dass die strafgerichtlichen Entscheidungsgründe den überlangen Zeitraum zwischen Tat und Aburteilung als strafmildernden Umstand zu bewerten haben<sup>99</sup>. Diese Grundsätze wurden vom BGH wiederholt bestätigt<sup>100</sup> und gerade für Steuer- und Wirtschaftsstrafverfahren durch den EGMR konkretisiert<sup>101</sup>. Worauf die Verteidigung in Steuerstrafsachen in diesem Zusammenhang schon im Ermittlungsverfahren und spätestens in der Hauptverhandlung zu achten hat, darauf wurde an anderer Stelle bereits hingewiesen.<sup>102</sup> Ebenfalls wurde bereits dargestellt, dass ein solcher Verstoß regelmäßig durch eine Verfahrensrüge in der Revision vorzutragen ist. Dabei sollte der Verfahrensgang in einer den Anforderungen des § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO entsprechenden Form von der Einleitung des Ermittlungsverfahrens bis zum Zeitpunkt der Einlegung der Revision vollständig nachgezeichnet werden<sup>103</sup>. Nur ausnahmsweise genügt die Erhebung der Sachrüge<sup>104</sup>.

Die Rechtsprechung hat einen Paradigmenwechsel vollzogen: Auf Vorlage des 3. Strafsenats hat der Große Senat für Strafsachen des BGH entschieden<sup>105</sup>:

*„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 in der Urteilsformel auszusprechen, dass zur Entschädigung für die überlange Verfahrensdauer ein bezifferter Teil der verhängten Strafe als vollstreckt gilt.“*

<sup>98</sup> Vgl. BGH v. 27.10.2015, 1 StR 373/15, wistra 2016, 157.

<sup>99</sup> BVerfG v. 19.4.1993 - 2 BvR 1487/90, wistra 1993, 219 ff.

<sup>100</sup> Vgl. etwa BGH v. 26.4.2002 - 2 StR 55/02, wistra 2002, 300; BGH v. 16.5.2002 - 5 StR 137/02, wistra 2002, 299; BGH v. 24.11.2004 - 5 StR 206/04, wistra 2005, 66.

<sup>101</sup> EGMR 01.10.2003, Beschwerdenummer 41444/98 (Hennig vs. Österreich), wistra 2004, 177 ff.

<sup>102</sup> Vgl. Esskandari, DSz 2005, 811, 817; ders., DSz 2006, 717, 722.

<sup>103</sup> Zuletzt bestätigt durch BGH v. 13.2.2008 - 2 StR 356/07, wistra 2008, 194, 195.

<sup>104</sup> BGH v. 13.12.2006 - 5 StR 315/06, wistra 2007, 149.

<sup>105</sup> BGH v. 17.1.2008 - GSSt 1/07, wistra 2008, 137.

Bislang erfolgte die Kompensation des rechtsstaatswidrigen Verstoßes gegen das Gebot zügiger Verfahrenserledigung durch einen bezifferten Abschlag auf die an sich verwirkte Strafe. Nunmehr bleibt die Strafzumessung von der Entschädigung unbeeinflusst. Der Ausgleich erfolgt erst im Rahmen der Vollstreckung.

Offiziell führt der Große Senat für Strafsachen dogmatische Gründe an, die den Modellwechsel rechtfertigten. Offiziös hingegen scheint es eher so zu sein, dass den Strafrichtern des BGH die Strafzumessung in großen Wirtschafts- und Steuerstrafverfahren ein Dorn im Auge war. Gerade auf Grund der regelmäßig besonders langen Verfahrensdauer derartiger Verfahren musste eine rechtsstaatswidrige Verfahrensverzögerung in die Strafzumessung mit eingestellt werden. Dies führte dann häufig dazu, dass im Ergebnis bisher in solchen Fällen statt der Vollzugs- eine Bewährungsstrafe ausgesprochen wurde, oder aber die Strafe konnte auf 90 Tagessätze reduziert, eine Vorstrafe damit vermieden werden. Häufig kam auch eine Verfahrenseinstellung gegen Geldauflagen gem. § 153a StPO in Betracht. Diese Möglichkeiten sind nunmehr nicht mehr gegeben. Künftig wird die tatsächlich verwirkte Strafe ausgeurteilt. Die Kompensation erfolgt dann dadurch, dass ein bestimmter Teil der Strafe bereits „als vollstreckt gilt“. Mit anderen Worten: Der Angeklagte hat die Freiheitsstrafe tatsächlich abzusitzen, er bekommt aber einen Rabatt bei der Verbüßung.

## **A. 16. Verfahrensrechtliches**

Die Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist einerseits Erklärungsdelikt. Der Tatbestand wird dadurch verwirklicht, dass gegenüber den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden. Daher ist festzustellen, wann der Angeklagte welche Steuererklärungen mit welchem Inhalt abgegeben hat. Die Steuerhinterziehung ist darüber hinaus Erfolgsdelikt, da § 370 Abs. 1 AO voraussetzt, dass durch die unrichtigen oder unvollständigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt worden sind. Insoweit bedarf es einerseits der Feststellung, welche Steuern seitens der Finanzbehörden zu welchem Zeitpunkt festgesetzt wurden (sog. Ist-Steuer). Weiter ist erforderlich, dass zum einen der tatsächliche Sachverhalt festgestellt wird, aus dem die von Gesetzes wegen geschuldete Steuer folgt (sog. Soll-Steuer). Daneben ist die Soll-Steuer als solche festzustellen. Aus der Gegenüberstellung von Soll- und Ist-Steuer ergibt sich dann die verkürzte Steuer. Kurz gesagt ist daher für die Darstellung einer Steuerhinterziehung erforderlich, dass im Urteil erkennbar wird:

- welches steuerlich erhebliche Verhalten des Angeklagten
- im Rahmen welcher Abgabenart und
- in welchem Besteuerungszeitraum zu einer
- Steuerverkürzung geführt hat und
- welche innere Einstellung der Angeklagte dazu hatte.<sup>106</sup>

---

<sup>106</sup> BGH v. 24.5.2007, 5 StR 58/07, wistra 2007, 345, 346.

Dabei müssen die Feststellungen so klar sein, dass sowohl die dem Schuldspruch zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen als auch die Berechnung der verkürzten Steuern der Höhe nach erkennbar werden.

Von der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zu unterscheiden ist die Frage, in welchem Umfang die festgestellten Tatsachen gewürdigt werden müssen. Bei einem geständigen und zudem verteidigten Angeklagten genügt, soweit es um das „reine Zahlenwerk“ – etwa den Umsatz, die Betriebseinnahmen oder die Betriebsausgaben – geht, eine knappe Würdigung der gefundenen Überzeugung. Der Tatrichter kann seine Überzeugung insoweit auch auf verlässliche Wahrnehmungen von Beamten der Finanzverwaltung zu den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen stützen.<sup>107</sup> Fast hätte man es in der Vergangenheit nicht gemerkt, aber 1. Strafsenat wich schon sehr früh von der bis dahin gefestigten Rechtsprechung - des 5. Senats - heimlich, still und leise ab. Er tat dies, ohne ausdrücklich darauf hinzuweisen und gab vor, im Grunde genommen Selbstverständlichkeiten zu verbreiten.<sup>108</sup>

*„Dieses [Tatgericht] ist zwar nicht gehalten, den eigentlichen Berechnungsvorgang als Teil der Subsumtion im Urteil darzustellen, sofern dieser vom Revisionsgericht selbst durchgeführt werden kann. Freilich empfiehlt sich eine solche Berechnungsdarstellung (...). Das Tatgericht ist nicht gehindert, sich Steuerberechnungen von Beamten der Finanzverwaltung anzuschließen, die auf die festgestellten Besteuerungsgrundlagen aufbauen.“*

Entscheidend sollte zwar noch sein, dass im Urteil zweifelsfrei erkennbar werde, dass das Tatgericht eine eigenständige Steuerberechnung durchgeführt habe. In der Praxis dürfte die Erkennbarkeit zumeist aber nur durch die Berechnungsdarstellung als solche gewährleistet sein. Dies gab der 1. Strafsenat auf. Denn bisher galt nach der Rechtsprechung des 5. Strafsenats, dass eine Berechnungsdarstellung nur ausnahmsweise dann entbehrlich sei, wenn ein sachkundiger Angeklagter ein Geständnis abgelegt habe.<sup>109</sup>

Auch zu den erforderlichen Urteilsfeststellungen bei Umsatzsteuerhinterziehung senkte der 1. Strafsenat die Hürden für die Instanzgerichte bereits herab.<sup>110</sup> Grundaussage ist, dass die Urteilsgründe nicht ausdrücklich belegen müssen, wie hoch die Umsätze waren, die der vom Täter begangenen Umsatzsteuerhinterziehung zu Grunde lagen, zu denen Beihilfe geleistet worden ist.<sup>111</sup> Es sei jedoch zu differenzieren: Hinsichtlich der Umsatzsteuerhinterziehung durch unberechtigten Vorsteuerabzug aus Scheinrechnungen, denen tatsächlich keine erbrachten Leistungen zugrunde lagen, reicht

*„es für die Sachdarstellung in den Urteilsgründen aus, dass dessen Höhe beziffert wird [...]. Aus dem Umstand, dass vorliegend den Scheinrechnungen keine tatsächlich erbrachten Leistungen zu Grunde lagen, folgt, dass der gesamte aus den Scheinrechnungen geltend gemachte Vorsteuerabzug zu Unrecht erfolgte.“<sup>112</sup>*

<sup>107</sup> BGH v. 12.5.2009, 1 StR 718/08, wistra 2009, 398, 399.

<sup>108</sup> BGH v. 12.5.2009, 1 StR 718/08, wistra 2009, 398, 400.

<sup>109</sup> Vgl. zu der Annahme BGH v. 13.10.2005, 5 StR 368/05, wistra 2006, 66.

<sup>110</sup> BGH v. 14.12.2010, 1 StR 421/10, wistra 185.

<sup>111</sup> BGH v. 14.12.2010, 1 StR 421/10, wistra 185, 186.

<sup>112</sup> Vgl. auch BGH v. 14.12.2010, 1 StR 420/10, wistra 185, 186.

Etwas anderes gilt in Fällen, in denen die Verkürzung darin besteht, dass in den Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen des Unternehmens steuerbare Umsätze verschwiegen worden sind:<sup>113</sup>

*„[In derartigen Fällen] wären [...] Feststellungen zur Höhe der verschwiegenen Umsätze sachgerecht gewesen, um den Senat auch ohne aufwändige eigene Bemühungen die von ihm auf ihre rechtliche Tragfähigkeit zu überprüfenden tatsächlichen Grundlagen des Urteils erkennen zu lassen.“*

Dass dies in dem zu entscheidenden Sachverhalt nicht der Fall war, hat der BGH allerdings nicht als Revisionsgrund anerkannt:<sup>114</sup>

*„[Denn die] Überzeugung von der Richtigkeit der im Urteil festgestellten Besteuerungsgrundlagen kann das Tatgericht auch anhand eines Geständnisses des Angeklagten [...] oder anhand verlässlicher Wahrnehmungen von Beamten der Finanzverwaltung [...] gewinnen. [...]*

*Erweist sich [...] die Berechnung der verkürzten Steuer auf Grundlage der so getroffenen Feststellungen als einfacher Rechenschritt [...], kann ausnahmsweise die Feststellung allein der hinterzogenen Steuern ausreichend sein.“*

Aber zumindest das erforderliche Rechenwerk muss ein Urteil, wenn es denn Bestand haben will, noch enthalten:<sup>115</sup>

*„Die Urteilsgründe müssen die für erwiesen erachteten Tatsachen mitteilen, in denen die gesetzlichen Merkmale der Straftat gefunden werden. Bei der Steuerhinterziehung, bei der die Strafvorschrift des § 370 AO durch die im Einzelfall anzuwendenden steuerrechtlichen Vorschriften materiellrechtlich ausgefüllt wird, müssen die jeweiligen Umstände festgestellt werden, aus denen sich ergibt, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der jeweiligen Abgabensart zu einer Steuerverkürzung geführt hat. Dazu gehören insbesondere auch diejenigen Parameter, die maßgebliche Grundlage für die Steuerberechnung sind.*

*Dies lässt das angefochtene Urteil vermissen. So ist zwar festgestellt, für welche Firma der Angeklagte für die jeweiligen Tatzeiträume Umsatzsteuer erklärt hat und auf welchen Betrag die Umsatzsteuer jeweils festgesetzt worden ist. Weiter ist ausgeführt, dass der Angeklagte die gemäß § 17 UStG erforderlichen Berichtigungen aufgrund Änderungen bei den Bemessungsgrundlagen nicht getätigt habe. Mitgeteilt wird noch die tatsächlich angefallene Umsatzsteuer und die jeweilige Steuerverkürzung. Daraus ergibt sich aber nicht, welche Bemessungsgrundlagen der Steueranmeldung zugrunde lagen und was sich daran in welchem Umfang geändert, also die Berichtigungspflicht des Angeklagten nach § 17 UStG ausgelöst hat. Auf diese Weise kann der Senat die Berechnung des jeweiligen Verkürzungserfolgs nicht nachvollziehen.“*

Eine pure Spekulation ist folgende Überlegung: Vielleicht hat der 1. Strafsenat in der Vergangenheit seine Rechtsprechung zu den erforderlichen Urteilsfeststellungen in Steuerstrafsachen so weit abgesenkt und Entscheidungen von Instanzgerichten nicht

<sup>113</sup> Vgl. auch BGH v. 14.12.2010, 1 StR 420/10, wistra 185, 186.

<sup>114</sup> BGH v. 14.12.2010, 1 StR 421/10, wistra 185, 186.

<sup>115</sup> BGH v. 01.09.2015, 1 StR 12/15, wistra 2015, 477.

moniert, dass er jetzt hin und wieder eine Grenze im Einzelfall setzen muss. Tatsächlich ist es vermutlich aber doch eher so, dass der Senat nur seine Rechtsprechung präzisiert.<sup>116</sup>

*„Bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung (§ 370 AO) reicht es regelmäßig nicht aus, dass die den Straftatbestand ausfüllende steuerrechtliche Norm bezeichnet und die Summe der verkürzten Steuern in den Urteilsgründen mitgeteilt wird. Vielmehr müssen die Urteilsgründe gemäß § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO für jede Steuerart und jeden Besteuerungszeitraum unter Schuldgesichtspunkten so klare Feststellungen treffen, dass sowohl die dem Schuldspruch zugrunde liegenden steuerrechtlichen Gesichtspunkte als auch die Berechnung der verkürzten Steuern der Höhe nach erkennbar werden. Dazu gehören jedenfalls diejenigen Tatsachen, die den staatlichen Steueranspruch begründen, und diejenigen Tatsachen, die für die Höhe der geschuldeten und der verkürzten Steuern von Bedeutung sind.*

*Die auf den festgestellten Besteuerungsgrundlagen aufbauende Steuerberechnung ist Rechtsanwendung und daher Aufgabe des Tatgerichts, die für das Revisionsgericht nachvollziehbar sein muss. Den der Berechnungsdarstellung zukommenden Aufgaben kann nicht durch Bezugnahmen auf Betriebsprüfungsberichte, Steuererklärungen o.ä. entsprochen werden.*

*Diesen Maßgaben genügt das Urteil des Landgerichts nicht.*

*Die Feststellungen des Landgerichts zu den Berechnungsgrundlagen der Einkommensteuer sind lückenhaft; Anknüpfungstatsachen für eine Steuerberechnung teilen die Urteilsgründe nicht mit. Die Verkürzungsbeträge, zu denen es bei tatsächlicher Anlage der vereinnahmten Honorare beim Trust gekommen wäre, finden sich im Urteil ohne nähere Erläuterung aufgelistet (UA S. 13). Dies vermag die erforderliche Darstellung der zu diesen Ergebnissen führenden Berechnung unter Bezugnahme auf die hierzu führenden Berechnungsgrundlagen nicht zu ersetzen.*

*Hinzu kommt, dass das Landgericht seine Überzeugung auf die Verlesung der „relevanten Steuerbescheide und -erklärungen“ stützt (UA S. 23). Dies ist zwar insofern rechtlich nicht zu beanstanden, als auf diese Weise festgestellt werden kann, welche Steuern tatsächlich festgesetzt worden sind. Allerdings lassen die Ausführungen des Landgerichts hier besorgen, es habe entgegen seiner Verpflichtung keine ausreichenden Feststellungen zu den Besteuerungsgrundlagen und damit zu den geschuldeten Steuern getroffen.“*

Nicht bekannt ist, ob die Instanzgerichte im konkreten Fall über diese Entscheidungen des 1. Strafsenats überrascht waren.

## **A. 17. Steuerhinterziehung in „Nicht-Millionenhöhe“**

Bereits in seiner Entscheidung aus dem Jahre 2008 hatte der 1. Strafsenat entschieden, dass bei einem sechsstelligen Hinterziehungsbetrag die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen noch schuldangemessen sein könne. Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe kommt eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe aus Sicht des 1. Strafsenats nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in

<sup>116</sup> BGH v. 28.10.2015, 1 StR 465/14, wistra NStZ 2016, 292; vgl. auch BGH v. 19.08.2015, 1 StR 178/15, wistra 2015, 476.

Betracht.<sup>117</sup> Dies hat insbesondere Bedeutung bei dem besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung bei Steuerverkürzungen in großem Ausmaß nach § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO. Keine Milderungsgründe von besonderem Gewicht, welche im Ausnahmefall auch bei der Hinterziehung in Millionenhöhe eine Aussetzung der Strafe zur Bewährung rechtfertigen könnten sind jedenfalls nach Auffassung des 1. Strafsenats:<sup>118</sup>

- die Unbestraftheit des Angeklagten;
- eine Entschuldigung des Angeklagten;
- die Verfahrensdauer von dreieinhalb Jahren;
- die psychische Belastung, der der Angeklagte angesichts der drohenden Haftstrafe (auch über die lange Verfahrensdauer) ausgesetzt war;
- das in der Hauptverhandlung abgelegte Geständnis;
- die vollständige Nachzahlung der vom Angeklagten hinterzogenen Steuer, wenn der Angeklagte diese ohne Schwierigkeiten begleichen kann.

Zu den – auch rechtsstaatlichen Zweifeln – an dieser Rechtsprechung war bereits im vorangegangenen Beitrag Stellung genommen worden.<sup>119</sup>

Klar ist nach der Rechtsprechung des BGH damit jedenfalls, dass dieser bei der Überschreitung der Millionengrenze grundsätzlich – faktisch – keine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe mehr für angebracht hält. Daraus kann allerdings nicht gefolgert werden, dass der 1. Strafsenat annimmt, dass bei Hinterziehungen in Nicht-Millionenhöhe grundsätzlich Freiheitsstrafen von unter zwei Jahren zu verhängen seien. Insoweit beruft sich der 1. Strafsenat nämlich wieder auf die allgemeinen Grundsätze zur Strafzumessung, die er im Rahmen seiner Rechtsprechung zur „Überschreitung der Millionengrenze“ gerne übergeht:<sup>120</sup>

*„Der Beschwerdeführer vertritt [...] die Ansicht, dass die wegen der Hinterziehung der Einfuhrabgaben verhängten Einzelfreiheitsstrafen von zwei Jahren und drei Monaten schon deshalb rechtlich fehlerhaft seien, weil der Hinterziehungsbetrag die Millionengrenze nicht überschritten habe. Dies trifft indes nicht zu. Die Zumessung der schuldangemessenen Strafe richtet sich nach den Grundsätzen des § 46 StGB. Je nach den Umständen des Einzelfalls kommt daher auch bei geringeren Hinterziehungsbeträgen eine Freiheitsstrafe von über zwei Jahren in Betracht.“*

## **A. 18. Hohe Hinterziehungsbeträge? - Unbenannter besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung!**

Grundsätzlich sieht § 370 Abs. 3 AO für bestimmte Konstellationen der Steuerhinterziehung Strafschärfungen vor. Es handelt sich dabei um Regelbeispiele zu dem Grundtatbestand des § 370 Abs. 1 AO.

Regelbeispiele sehen insbesondere Strafschärfungen vor, wenn bestimmte beispielhaft aufgezählte Besonderheiten gegeben sind. Derartige Besonderheiten sind in den beispielhaft

<sup>117</sup> BGH v. 2.12.2008, 1 StR 416/08, wistra 2009, 107, 111; BGH v. 7.2.2012, 1 StR 525/11, wistra 2012, 236, 238, dazu Esskandari/Bick, DStZ 2012, 775, 777f.

<sup>118</sup> Vgl. BGH v. 7.2.2012, 1 StR 525/11, wistra 2012, 236, 238.

<sup>119</sup> Vgl. Esskandari/Bick, DStZ 2012, 775, 777ff.

<sup>120</sup> Vgl. BGH v. 26.9.2012 – 1 StR 423/12, wistra 2013, 31, zur Kritik an der Rechtsprechung zur Aussetzung einer Freiheitsstrafe bei Überschreitung der Millionengrenze vgl. Esskandari/Bick, DStZ 2012, 775, 777ff.

aufgezählten Konstellationen des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1-5 AO genannt. Liegen diese vor, ist in der Regel vom Vorliegen eines besonders schweren Falls mit der Folge der Strafschärfung auszugehen. Regelbeispiele sind somit weder zwingend noch abschließend. Das Gericht kann also trotz Vorliegens eines dem Regelbeispiel entsprechenden Sachverhalts den besonders schweren Fall verneinen, weil etwa besondere Umstände vorliegen, die der Gesetzgeber nicht bedacht hat: Es greift eben nur „in der Regel“ ein, indiziert also nur den besonders schweren Fall („Regelwirkung“). Umgekehrt kann das Gericht aber auch einen besonders schweren Fall annehmen, obwohl keines der Regelbeispiele vorliegt, einen sog. „unbenannten besonders schweren Fall“.

Häufiger Praxisfall stellt die Steuerhinterziehung in großem Ausmaß dar. Bis zum 21.12.2007 erforderte dieses Regelbeispiel aus § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO das Handeln mit grobem Eigennutz. Für Fälle, in denen ein Hinterziehungsbetrag über 50.000 € bzw. 100.000 € vorlag, der grobe Eigennutz und damit das Regelbeispiel des damals geltenden § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO nicht erfüllt war, geht der BGH aber davon aus, dass bei entsprechender Höhe eines Hinterziehungsbetrages sich das Gericht auch damit auseinandersetzen muss, ob nicht jedenfalls ein unbenannter besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung zu bejahen ist.<sup>121</sup>

*„Ein Fall ist dann besonders schwer, wenn er sich bei einer im Rahmen der gebotenen Gesamtwürdigung aller Zumessungstatsachen nach dem Gewicht von Unrecht und Schuld vom Durchschnitt der erfahrungsgemäß vorkommenden Fälle so weit abhebt, dass die Anwendung des Ausnahmestrahfrahmens geboten ist [...]. Bei sehr hohen Hinterziehungsbeträge liegt [...] ein besonders schwerer Fall jedenfalls nicht fern, auch wenn ein Regelbeispiel nach der zur Tatzeit geltenden Fassung des § 370 AO nicht gegeben ist.“*

Auch hier scheint es wieder so, als wolle der 1. Strafsenat unbedingt dafür Sorge tragen, dass bei aus seiner Sicht „hohen Hinterziehungsbeträgen“ die Angeklagten in jedem Fall wegen eines besonders schweren Falls verurteilt werden.

## **A. 19. Keine Wiederaufnahme, wenn sich der Steuerbescheid ändert**

Bitter für den Angeklagten: Zuerst rechtskräftig wegen Steuerhinterziehung verurteilt, dann werden später die maßgeblichen Steuerbescheide geändert. Die bei der Verurteilung wegen Steuerhinterziehung angenommene steuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts stellte sich als unzutreffend voraus. Steuerlich griffen Änderungsvorschriften. Strafrechtlich bleibt die Verurteilung bestehen. Im konkreten Fall entschied das OLG Zweibrücken, dass in der späteren Änderung von Steuerbescheiden und in der nachträglichen Zubilligung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft durch die Finanzbehörden nicht die Beibringung neuer Tatsachen und Beweismitteln im Sinne von § 359 Nr. 5 StPO liegt.<sup>122</sup> Ein Wiederaufnahmegrund kann daraus nicht abgeleitet werden. Denn es handelt sich nur um Rechtstatsachen, welche lediglich die rechtliche Bewertung des Sachverhalts und die Bestimmung der aus ihm abzuleitenden Rechtsfolgen betreffen.<sup>123</sup>

<sup>121</sup> BGH v. 21.08.2012 – 1 StR 275/12, wistra 2013, 28, 30.

<sup>122</sup> Vgl. OLG Zweibrücken v. 14.9.2009 - 1 Ws 108/09, wistra 2009, 488.

<sup>123</sup> Vgl. auch BGH, NJW 2007, 853.

Zur Begründung führt das Gericht aus:<sup>124</sup>

*„Die Strafgerichte entscheiden nämlich im Steuerstrafverfahren in eigener Verantwortung und Überzeugung über die steuerrechtlichen Grundlagen; ihnen obliegt die sog. Vorfragenkompetenz. An die Steuerfestsetzungen und Bewertungen durch die Finanzbehörden und Finanzgerichte sind sie nicht gebunden.“*

Aus diesen Gründen ist auch § 175 AO, welcher die Bedeutung rückwirkender Ereignisse statuiert, nicht anwendbar. Denn die Vorschrift betrifft schon nach ihrer Überschrift lediglich das Steuerverfahren durch die Finanzbehörden und das Festsetzungsverfahren. Im Strafverfahren finden diese Regelungen aber keine Anwendung.<sup>125</sup>

Auf Grundlage dieser Überlegungen ist das Gericht zutreffend auch davon ausgegangen, dass der Vermerk des Finanzbeamten sowie das Zeugnis dieses sachbearbeitenden Beamten, keine neuen Beweismittel im Sinne von § 359 Nr. 5 StPO sind.<sup>126</sup> Denn diese betreffen allein die steuerrechtliche Bewertung der fraglichen Vorgänge und damit nicht den Nachweis von Tatsachen, die für die Wiederaufnahme erheblich sein könnten.

Entsprechendes gilt auch für die Geständnisse und für die später dazu erklärten Widerrufe. Beides bezieht sich nur auf den strafrechtlichen Vorwurf und nicht auf den ihn ausfüllenden Sachverhalt.

## **A. 20. Steuerhinterziehung, obwohl das Finanzamt doch alles wusste?**

Nach § 263 StGB macht sich wegen Betruges strafbar, wer einen anderen über Tatsachen täuscht. Der andere muss sich dementsprechend irren und irrtumsbedingt über sein Vermögen verfügen. Hierdurch muss er schließlich einen Schaden erleiden. Kurz gesagt: Täuschung, Irrtum, Vermögensverfügung, Vermögensschaden. § 370 AO hingegen setzt lediglich eine Täuschung über steuerlich erhebliche Tatsachen voraus, die zu einer Verkürzung oder Gefährdung in Form der Nichtfestsetzung führt. Kurz gesagt: Täuschung, Nichtfestsetzung (Steuerverkürzung bzw. Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils). Anders als beim Betrug braucht es bei der Steuerhinterziehung also keines Irrtums auf Seiten des Finanzamtes. Es genügt, wenn die unrichtigen oder unvollständigen Angaben für die Steuerverkürzung oder das Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile ursächlich werden.<sup>127</sup>

Bereits im Jahr 2010 hatte der 1. Strafsenat vor diesem Hintergrund entschieden:<sup>128</sup>

*„Darüber hinaus greift § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO selbst dann ein, wenn der zuständige Veranlagungsbeamte von allen für die Veranlagung bedeutsamen Tatsachen Kenntnis hat und zudem sämtliche Beweismittel (§ 90 AO) bekannt und verfügbar sind.“*

Auch wenn es sich aus der Verweisung des 1. Strafsenats nicht ergibt, hatte der bis zum Jahr 2008 für Steuerstrafsachen zuständige Strafsenat dies durchaus differenzierter gesehen.<sup>129</sup>

<sup>124</sup> Vgl. OLG Zweibrücken v. 14.9.2009 - 1 Ws 108/09, wistra 2009, 488.

<sup>125</sup> Vgl. dazu auch OLG Düsseldorf, NStZ 1989, 370, 371 f.

<sup>126</sup> Vgl. OLG Zweibrücken v. 14.9.2009 - 1 Ws 108/09, wistra 2009, 488.

<sup>127</sup> Vgl. BGH v. 6.6.2007 - 5 StR 127/07, wistra 2007, 388.

<sup>128</sup> BGH v. 14.12.2010 – 1 StR 275/10, wistra 2011, 186, 188.

Nunmehr geht der BGH jedenfalls davon aus, dass eine vollendete Steuerhinterziehung gegeben ist, wenn die Finanzbehörde von sämtlichen für eine zutreffende Besteuerung bedeutsamen Tatsachen Kenntnis hat und gleichwohl aus ermittlungstaktischen Gründen – materiell unrichtigen - Steuervergütungen nach § 168 Satz 2 AO zustimmt. Zur Begründung führt der Senat seine bisherige Rechtsprechung an, die er „fortführt“:<sup>130</sup>

*„Auch die Wertung des Landgerichts, es begründe eine Mitverantwortung des Staates für den entstandenen Steuerschaden, wenn die Zollbehörden weitere Steuerstraftaten zuließen, weil sie trotz Vorliegens eines Widerrufgrundes die Erlaubnis für die Verwendung steuerfreien Dieselmotorkraftstoffs nicht widerrufen, ist rechtsfehlerhaft.“*

Und sollte es doch einmal so sein, dass – selbst aus der Sicht des 1. Strafsenats - staatliche Behörden Mitverantwortung am Steuerschaden tragen, gibt es insoweit nicht etwa eine Art Kompensationsverbot – im Gegenteil:<sup>131</sup>

*„Kommt Versäumnissen staatlicher Organe im Rahmen der Strafzumessung Bedeutung zu, muss nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs in jedem Fall strafscharfendes Verhalten des Tatbeteiligten (etwa Skrupellosigkeit, Raffinesse oder Hartnäckigkeit) ins Verhältnis zum Verhalten der zum Schutze der staatlichen Vermögensinteressen berufenen Beamten gesetzt werden. Nutzt ein Täter gezielt die Schwächen der Kontrollmechanismen der Finanzverwaltung aus, wird dies im Ergebnis strafscharfend und nicht strafmildernd zu werten sein. Dies gilt erst recht, wenn der Täter zur Täuschung der Finanzbehörden sein Verhalten gezielt verschleiert.“*

Ob es tatsächlich richtig sein kann, dem Steuerpflichtigen einen Hinterziehungserfolg noch zuzurechnen, wenn dem Veranlagungsbeamten auch sämtliche Beweismittel zur Verfügung stehen, dürfte höchst zweifelhaft sein. Auch wenn ein Irrtum der Finanzbehörde nicht erforderlich ist, so müssen Angaben doch für die Steuerverkürzung ursächlich werden. Dieser Zusammenhang dürfte aber unterbrochen sein, wenn der Veranlagungsbeamte – in Kenntnis aller erforderlichen Tatsachen und Beweismittel – entweder die Steuer bewusst unrichtig oder unter Außerachtlassung des ihn verpflichtenden Amtsermittlungsgrundsatzes gem. § 85 AO unbewusst unzutreffend festsetzt. Hat es in solchen Fällen im Ergebnis also allein das Finanzamt in der Hand, ob der Verkürzungserfolg eintritt oder nicht, kann dies kein „faires Verfahren“ mehr im Sinne des Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK sein. In vergleichbaren Fällen könnte deshalb vor diesem Hintergrund der – vielleicht fruchtlose – Weg nach Karlsruhe weiter zum EGMR nach Straßburg führen.

Noch zweifelhafter erscheint die Auffassung des BGH im Zusammenhang mit der Zustimmung zu Steuervergütungen nach § 168 Satz 2 AO. Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärungen sind Steueranmeldungen (§§ 18 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 UStG, 150 Abs. 1 Satz 3 AO), die nach § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) gleichstehen. Mit Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung beziehungsweise Jahreserklärung erteilt sich der Unternehmer

---

<sup>129</sup> Vgl. BGH v. 19.10.1999 - 5 StR 178/99, wistra 2000, 63, 64.

<sup>130</sup> Vgl. BGH v. 21.11.2012 – 1 StR 391/12, wistra 2013, 107ff., vgl. dazu auch die Anmerkung von Esskandari/Bick, StBW 2013, 115 ff.

<sup>131</sup> Vgl. BGH v. 21.11.2012 – 1 StR 391/12, wistra 2013, 107ff., vgl. dazu auch die Anmerkung von Esskandari/Bick, StBW 2013, 115 ff.

quasi selbst einen Steuerbescheid. Kommt es jedoch zu einem Vorsteuerüberhang, findet der Automatismus sein Ende. Nach § 168 Satz 2 AO kommt es dann nämlich nur zu einer Steuerfestsetzung, wenn das Finanzamt zustimmt. Die Zustimmung bedarf nach § 168 Satz 3 AO keiner Form, so dass die Auszahlung insofern eine konkludente Zustimmung darstellt. Will das Finanzamt der Steueranmeldung nicht zustimmen, setzt es die Steuer nach § 167 Abs. 1 Satz 1 AO abweichend von der Steueranmeldung fest.

Nach der Argumentation des BGH liegt auch dann eine vollendete Steuerhinterziehung vor, wenn das Finanzamt Vorsteuerüberhänge im Sinne von § 168 Satz 2 AO auszahlt, obwohl sie jede Kenntnis über das Vorliegen einer Umsatzsteuerhinterziehung besitzt. Durch die Zustimmung wird dem Steuerpflichtigen vom Finanzamt suggeriert, dass die Geschäfte steuerlich unbedenklich seien. Werden daneben noch steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigungen an nach Einschätzung der Ermittlungsbehörden involvierte Unternehmer gegeben, muss sich ein Steuerpflichtiger erneut bestätigt fühlen. Jedenfalls für die nachfolgenden Hinterziehungstaten stellt sich dann doch aber die Frage nach dem maßgeblichen ursächlichen Handlungsbeitrag. Zugleich bestehen durch dieses Vorgehen der Finanzbehörden auch erhebliche Gefahren für gutgläubige beziehungsweise unwesentlich in vermeintliche Betrugsaktivitäten involvierte Unternehmer.<sup>132</sup> Im späteren Verlauf des Verfahrens fordern die Finanzbehörden häufig von eben auch diesen Unternehmern die in Abzug gebrachte Vorsteuer mit dem Argument zurück, dass diese die auf die Umsatzsteuerhinterziehung angelegten Aktivitäten zumindest „hätten erkennen können“ oder „erkennen müssen“. Es besteht dann für die Unternehmen grundsätzlich das Risiko, mit Vorsteuer belastet zu werden, was nicht selten eine Insolvenz des Unternehmens zur Folge haben kann. Zwar können sich diese Unternehmen auf die günstigere Rechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug berufen.<sup>133</sup> Gegenüber den Finanzbehörden ist dies jedoch regelmäßig fruchtlos. Obschon auch diese sich der Rechtsprechung des EuGH fügen müssten, tun sie dies aber tatsächlich in der Praxis regelmäßig nicht. Der Steuerpflichtige ist dann auf den Rechtsweg verwiesen. In vielen Fällen kommt der Steuerpflichtige aber mangels finanzieller Möglichkeiten oder/und wegen eines – vom Finanzamt – gestellten Insolvenzantrags schon gar nicht mehr soweit.

## **30. Sonstige Steuerstraftaten**

### **1. Schmuggel (§ 369 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 373 AO)**

Nach § 373 AO wird bestraft, wer gewerbsmäßig, gewaltsam oder bandenmäßig Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben hinterzieht. Es geht hierbei um eine qualifizierte Form der Hinterziehung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben. Bei dieser Vorschrift handelt es sich nicht um einen selbstständigen Tatbestand, sondern um ein Qualifikationsdelikt, das zu einer Mindestfreiheitsstrafe von 6 Monaten führt.

### **2. Steuerhhehlerei (§ 369 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 374 AO)**

Wer Erzeugnisse oder Waren, hinsichtlich derer Verbrauchssteuern oder Einfuhr- und Ausfuhrabgaben hinterzogen wurden, ankauft oder sich oder einem Dritten verschafft, absetzt oder absetzen hilft, um sich oder einen Dritten zu bereichern, wird wegen

<sup>132</sup> Vgl. insofern auch Zugmaier/Kaiser, DStR 2013, 140, 143.

<sup>133</sup> Vgl. EuGH v. 21.06.2012 - C 80/11 und C 142/11, mit Anmerkung Esskandari/Bick StBW 2012, 783 ff..

Steuerhhehlerel ( § 374 AO). Der Täter hat der Haupttat kann selbst nicht Hehler sein, wohl aber Anstifter oder Gehilfe. Wahlfeststellung zwischen Steuerhinterziehung und Hehlerel ist möglich (BGHSt 4, 128, 130).

Für die Steuerhhehlerel in der Form der Absatzhilfe hat 1. Strafsenat mit Datum vom 13.07.2016 unter Aufgabe früherer Rechtsprechung die geänderte Auffassung zur Sachhehlerel übernommen und verlangt nunmehr auch für § 374 AO einen (zumindest: teilweisen und insoweit den Schuldumfang beeinflussenden) Absatzertfolg.<sup>134</sup>

Hat der Täter unversteuert und unverzollt eingeführten (Feinschnitt-)Tabak von seinem Hintermann (z.B. Lieferanten) in Empfang genommen, so hat er den Tatbestand der (gewerbsmäßigen) Steuerhhehlerel bereits in der Form des Sich-Verschaffens erfüllt, so dass es im Fall nachfolgender Sicherstellung (durch die inländischen oder die Zollbehörden des Ziellandes) mangels Entscheidungserheblichkeit dieser Alternative nicht darauf ankommt, ob Absatzhilfe den Erfolg des Absatzes voraussetzt.<sup>135</sup>

### **3. Bannbruch (§ 369 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 372 AO)**

Ein so genannter strafbarer Bannbruch liegt vor, wenn Gegenstände entgegen eines Verbots eingeführt, ausgeführt oder durchgeführt werden. Die jeweiligen Verbringungsverbote ergeben sich aus verschiedenen Gesetzen, beispielsweise dem BtMG oder dem Waffengesetz. Da die Überwachung grenzüberschreitender Verbringungsverbote in den Aufgabenbereich der Zollverwaltung gehört, ist der Bannbruch in der Abgabenordnung geregelt. Schutzgut der Norm ist letztlich kein fiskalisches Interesse, sondern dass vom jeweiligen Verbringungsverbot geschützte Rechtsgut. Gemäß § 372 Abs. 2 AO ist der Straftatbestand subsidiär zu den spezialgesetzlichen Strafvorschriften. Daher ist die Norm praktisch bedeutungslos.

### **4. Wertzeichenfälschung (§ 369 Abs. 1 Nr. 3 AO i.V.m. §§ 148 ff. StGB)**

Soweit sich die Wertzeichenfälschung auch Steuerzeichen betrifft, gehört die Wertzeichenfälschung (§§ 148, 149 StGB) zu den Steuerstraftaten. Steuerzeichen werden in der Bundesrepublik nur zur Erhebung der Tabaksteuer verwendet.

### **5. Begünstigung (§ 369 Abs. 1 Nr. 4 AO i.V.m. § 257 StGB)**

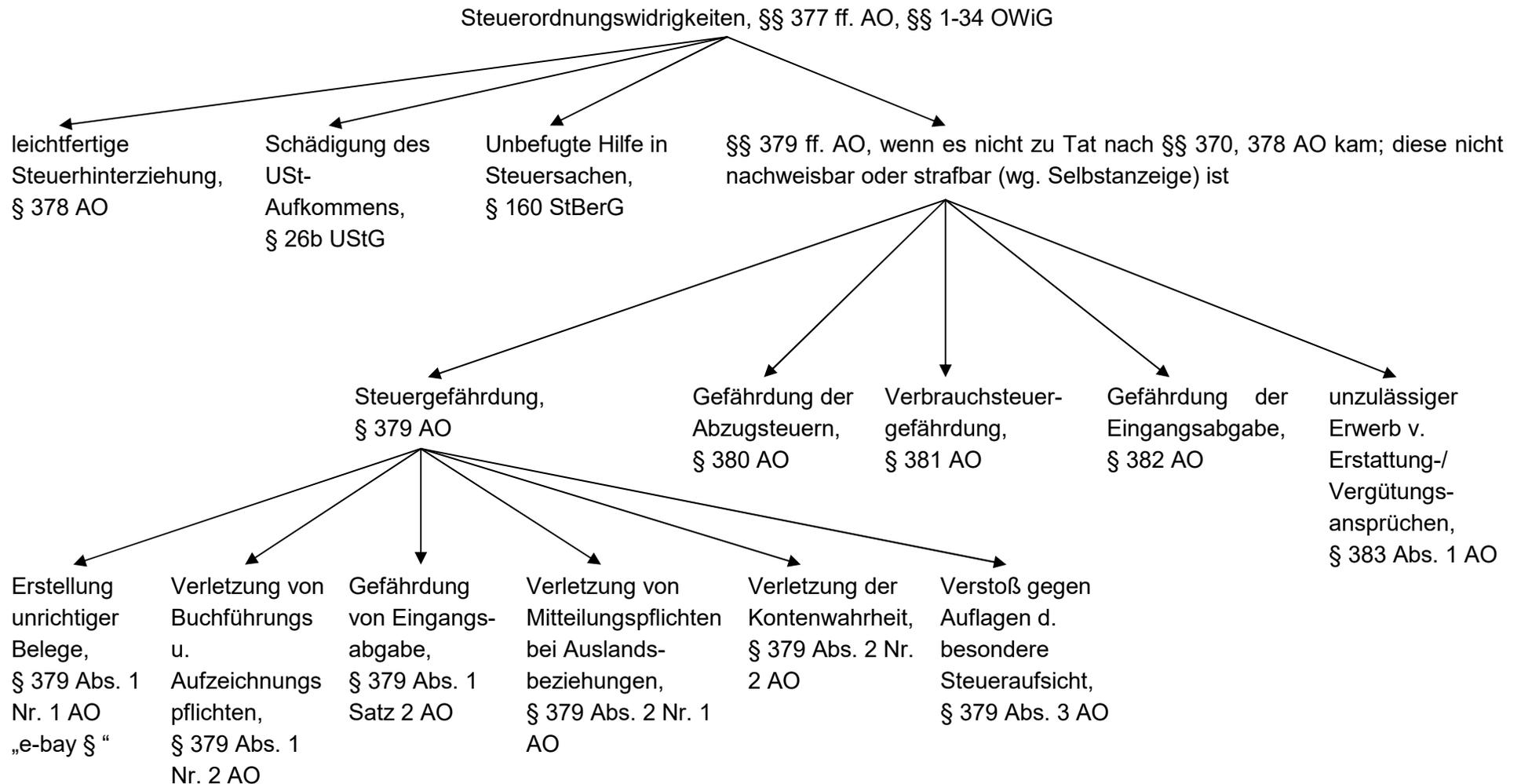
Steuerstraftat ist schließlich auch die Begünstigung gem. § 257 StGB, wenn sie einer Person gewährt wird, die eine Steuerstraftat gem. § 369 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO begangen hat.

---

<sup>134</sup> Vgl. BGH v. 13.07.2016 – 1 StR 108/16,.

<sup>135</sup> Vgl. BGH v. 08.12.2016 – 1 StR 542/16.

## 31. Steuerordnungswidrigkeiten



## 32. Exkursion – Nebenfolgen einer Verurteilung

Bei Steuervergehen müssen die strafrechtlichen Folgen dessen, wie man sich gegenüber Finanzamt und Finanzgerichten verhält ebenso bedacht werden wie umgekehrt all das natürlich abgestimmt auf die steuerliche Seite sein muss, wie im Strafverfahren agiert wird.

Die Begehung eines Steuerdelikts kann neben sanktionsrechtlichen Rechtsfolgen auch weitere unliebsame Konsequenzen nach sich ziehen, die teilweise sogar geeignet sind, die wirtschaftlichen Grundlagen des Betroffenen bzw. des Unternehmens, für das dieser tätig ist, zu zerstören. Diese Konsequenzen sind bereits bei der Begleitung eines – zumal strafrechtlichen – Steuerstreitverfahrens mit in den Blick zu nehmen, weil hier negative Feststellungen getroffen werden können, von denen sich der Betroffene später nur unter sehr erschwerten Bedingungen lösen kann. Im Folgenden werden einzelne Bereiche angesprochen, in denen sich mittelbare Auswirkungen aus steuerdeliktischen Fehlverhalten ergeben können.

Wird die Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit der Führung eines Kraftfahrzeuges begangen, so kann das Gericht gem. § 44 StGB ein Fahrverbot erlassen oder die Fahrerlaubnis gem. § 69 StGB entziehen. Ein Berufsverbot (§ 70 StGB) kann angeordnet werden, „wenn die Gesamtwürdigung des Täters und die Tat die Gefahr erkennen lässt, dass er bei weiterer Ausübung des Berufs, Berufszweiges, Gewerbes oder des Gewerbebezweiges erhebliche rechtswidrige Taten der bezeichneten Art begehen wird.“ Weiterhin ist Voraussetzung, dass die Steuerhinterziehung unter Missbrauch des Berufs oder Gewerbes oder unter grober Verletzung der mit ihnen verbundenen Pflichten begangen wurde (§ 70 Abs. 1 Satz 1 StGB). Einem Steuerstraftäter drohen zudem verwaltungsrechtliche Nebenfolgen. So schreibt etwa § 35 GewO bei Unzuverlässigkeit des Gewerbetreibenden die Untersagung der Ausübung eines Gewerbes vor. Daneben droht der Widerruf einer Waffenbesitzkarte und die Versagung eines Jagdscheins. Mit disziplinarrechtlichen Folgen muss ein Beamter selbst dann rechnen, wenn er eine wirksame strafbefreiende Selbstanzeige abgegeben hat. Und das VG Braunschweig hat nun entschieden.<sup>136</sup>

*„Ein Bauingenieur, der wegen Steuerhinterziehung verurteilt worden ist, kann aus der bei der Ingenieurkammer geführten Liste der freiwilligen Mitglieder, Entwurfsverfasser und Tragwerksplaner gestrichen werden, weil er nicht die erforderliche Zuverlässigkeit hat.“*

## 33. Steuerliche Berücksichtigung von Strafverteidigerkosten

### A. 21. Steuerliche Berücksichtigung von Strafverteidigungskosten-Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen?

Der BFH hat entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung nunmehr entschieden, dass die Kosten eines Zivilprozesses als außergewöhnliche Belastungen unabhängig vom Gegenstand des Prozesses abziehbar sein können.<sup>137</sup> Dies ist der Fall, wenn sie aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Voraussetzung dafür ist, dass die

<sup>136</sup> VG Braunschweig v. 23.1.2014, 1 A 224/13, BauR 2014, 886.

<sup>137</sup> BFH v.12.5.2011 - VI R 42/10, DStR 2011, 1308.

beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung hinreichend Aussicht auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint.

Die Abziehbarkeit von Zivilprozesskosten geht dabei so weit, wie die Kosten notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht überschreiten. Dabei sind etwaige Leistungen aus einer Rechtsschutzversicherung im Rahmen der Vorteilsanrechnung zu berücksichtigen. Denn außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG sind solche, die einem Steuerpflichtigen erwachsen und zwangsläufig größere Aufwendungen darstellen, als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und in gleichem Familienstand erwächst. Dann wird die Einkommensteuer in bestimmtem Umfang ermäßigt, § 33 EStG.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung stellt sich nunmehr auch die Frage, ob Strafverteidigungskosten steuerlich absetzbar sind.<sup>138</sup>

Grundsätzlich sind Strafverteidigungskosten keine Werbungskosten.

Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen, § 9 Abs. 1 S. 1 EStG.

Demnach sind Strafverteidigungskosten nur dann abzugsfähig, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr setzt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst ist. Dies ist dann der Fall, wenn die zur Last gelegte Tat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen worden ist.<sup>139</sup> Entscheidend ist die unmittelbare Veranlassung der Kosten durch die berufliche Tätigkeit.<sup>140</sup>

Möglicherweise können Verteidigerkosten aber auch als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG zu berücksichtigen sein.

Nach bisheriger Rechtsprechung scheidet ein Abzug als außergewöhnliche Belastung aus, wenn der Steuerpflichtige verurteilt wird und die Kosten des Verfahrens einschließlich seiner eigenen Kosten zu tragen hat.<sup>141</sup>

Ein Abzug als außergewöhnliche Belastung ist also zunächst einmal bei - teilweise - freisprechender Entscheidung möglich. Zumindest für verurteilte Straftäter, sowie für solche, die für ihre erfolgreiche Verteidigung mehr ausgegeben haben, als von der Staatskasse erstattet wird, kommt daher keine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Denn die Mehrzahlung wäre eine freiwillige Leistung.<sup>142</sup>

Diese Grundsätze müssten auch bei Verfahrenseinstellungen insbesondere nach § 153a StPO gelten, denn ein Schuldnachweis ist in diesen Fällen ja gerade nicht erbracht.

## **A. 22. Kein Vorsteuerabzug aus Strafverteidigungskosten**

Der EuGH musste zu der Frage Stellung nehmen, ob die durch eine Strafverteidigung für den Gesellschaftergeschäftsführer ausgelösten Rechtsanwaltskosten von der Gesellschaft für Vorsteuerabzugszwecke geltend gemacht werden können. Er hat den Abzug verneint.<sup>143</sup>

<sup>138</sup> Vgl. dazu Schelling, PstR 2012, 81.

<sup>139</sup> FG Münster v. 19.8.2011 - 14 K 2610/10 E, dazu auch Schelling, PStR 2011, 302.

<sup>140</sup> Vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 15.4.2010 - 4 K 2699/06, PStR 2011, 35.

<sup>141</sup> Vgl. BFH v. 21.6.1989 - X R 20/88, BStBl II 1989, 831.

<sup>142</sup> Vgl. hierzu zuletzt FG Münster v. 19.8.2011 - 14 K 2610/10, EFG 2011, 203.

<sup>143</sup> EuGH v. v. 21.2.2013 – Rs. C-104/12 – Wolfram Becker, dazu Esskandari/Bick, StBW 2013, 454.

Grundsätzlich verlangt das Recht auf Vorsteuerabzug, dass zwischen der Eingangsleistung und der besteuerten Ausgangsleistung ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht.<sup>144</sup> Daneben wird ein Vorsteuerabzug gewährt, wenn – obwohl kein solcher Zusammenhang besteht – die Kosten für die fragliche Dienstleistung zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Dienstleistungen sind. Die Frage nach dem unmittelbaren und direkten Zusammenhang ist nach dem objektiven Inhalt der Leistung sowie nach dem Entstehungsgrund zu beurteilen.

Entscheidend für den Zusammenhang ist damit auf die steuerpflichtige Tätigkeit der Gesellschaft abzustellen. Die Frage ist also: Besteht zwischen den Strafverteidigungskosten und dieser Tätigkeit ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang?

Der Inhalt von Strafverteidigungskosten besteht regelmäßig darin, eine natürliche Person vor einer Verurteilung zu bewahren. Daran ändert sich auch nichts, wenn die Kosten von einer Gesellschaft für ihren Geschäftsführer übernommen werden. Selbst dann, wenn das Strafverfahren gegen den Geschäftsführer wegen eines Tatvorwurfs geführt wird, der im Rahmen seiner Tätigkeit für die Gesellschaft begangen wurde, geht der EuGH von einem lediglich kausalen Zusammenhang aus. Dieser sei aber nicht ausreichend. Denn er stehe völlig außerhalb des Kontextes der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft. Nach Auffassung des EuGH bleibt es bei diesem Ergebnis, auch wenn das nationale Zivilrecht ein Unternehmen verpflichtet, die Kosten für die Verteidigung der Interessen seiner Organe im Strafverfahren zu übernehmen. Denn dies ändere nichts an dem fehlenden objektiven Verhältnis zwischen der erbrachten Leistung und der – der Steuer unterliegenden – wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens. Wie man es also dreht und wendet: Der Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Strafverteidigers für seine Tätigkeit im Verfahren gegen den Geschäftsführer scheidet aus.

Der Entscheidung des EuGH liegt ein Sachverhalt zugrunde, bei dem es um eine GmbH und deren Geschäftsführer ging. Die Grundsätze dürften aber auch übertragbar sein für sonstige Arbeitnehmer. Auch bei diesen kommt es für die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs aus Strafverteidigerkosten wohl darauf an, ob sich die Strafverfolgungsmaßnahmen (auch) gegen das Unternehmen an sich oder nur gegen eine natürliche Person richten.

Anders als bei der Übernahme von Kosten für Geschäftsführer – oder sonstige Arbeitnehmer – ist die Rechtslage natürlich dann, wenn sich Strafverfolgungsmaßnahmen gegen das Unternehmen selbst richten. Eine Strafbarkeit von juristischen Personen kennt das deutsche Strafrecht – derzeit noch – nicht (vgl. § 14 StGB). In Betracht kommen daher primär Ordnungswidrigkeitenverfahren gegen juristische Personen. Denn das OWiG – und die darauf verweisenden Gesetze, die Ordnungswidrigkeitentatbestände enthalten – kennt die Bußgeldhaftung von Verbänden (vgl. §§ 30, 130 OWiG). Man denke hier insbesondere an das Kartellrecht. Nach der Argumentation des EuGH liegt ein Zusammenhang von Strafverteidigerkosten mit dem Gegenstand des Unternehmens, welcher der Umsatzbesteuerung unterliegt, dann vor. Der Vorsteuerabzug wäre insoweit zu gewähren.

Losgelöst von der umsatzsteuerlichen Thematik ist die deutsche ertragsteuerliche Seite zu sehen: Nach H 12.3 EStH 2010 sind Kosten des Strafverfahrens bzw. der Strafverteidigung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die dem

---

<sup>144</sup> Vgl. EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 – Midland Bank, UStB 2000, 200.

Strafverfahren zugrunde liegende Tat in Ausübung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit begangen wurde. Beruht die dem Strafverfahren zugrunde liegende Tat allerdings auf privaten Gründen oder ist sowohl privat als auch betrieblich (beruflich) veranlasst, handelt es sich um nicht abziehbare Kosten der Lebensführung.

Die Entscheidung des EuGH hat auch der BFH in seiner Rechtsprechung übernommen.<sup>145</sup>

---

<sup>145</sup> BFH v. 11.04.2013 - V R 29/10, BFH/NV 2013, 1512.