



**Weiterbildender
Zertifikats-
studiengang
Steuerstrafrecht**

Studiengang
Modul-Nr. 77522

RA Dr. Ulrich Möllenhoff / RAin Julia Gnielinski

Materielles Steuerstrafrecht

Kurs 1: Tatbestand der Steuerhinterziehung

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der FernUniversität reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden. Wir weisen darauf hin, dass die vorgenannten Verwertungsalternativen je nach Ausgestaltung der Nutzungsbedingungen bereits durch Einstellen in Cloud-Systeme verwirklicht sein können. Die FernUniversität bedient sich im Falle der Kenntnis von Urheberrechtsverletzungen sowohl zivil- als auch strafrechtlicher Instrumente, um ihre Rechte geltend zu machen.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	3
Einleitung.....	5
Materielles Steuerstrafrecht I - Tatbestand der Steuerhinterziehung	7
1 Grundsätzliches zum Tatbestand der Steuerhinterziehung	7
1.1 Die Tathandlung der Steuerhinterziehung und deren Schutzgut	7
Zusammenfassung zu 1.1.:	12
1.2 Hinterziehung verfassungswidriger Steuern	12
Zusammenfassung 1.2:.....	17
1.3 Die Steuerhinterziehung als Erfolgsdelikt	17
Zusammenfassung 1.3:.....	22
2 Die Einzelheiten des Tatbestandes	23
2.1 Angaben machen.....	23
Zusammenfassung 2.1:.....	27
2.2 Steuerlich erhebliche Tatsachen.....	28
Zusammenfassung der Lektion 2.2:.....	33
2.3 Täuschung der Finanzbehörden.....	34
Zusammenfassung 2.3:.....	45
2.4 Die Verletzung von Berichtigungspflichten	46
Zusammenfassung der Lektion 2.4:.....	54
2.5 Die Verkürzung der Steuer als Taterfolg	55
Zusammenfassung der Lektion 2.5:.....	60
2.6 Das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO.....	60
Zusammenfassung der Lektion 2.6:.....	67
2.7 Schätzung im Steuerstrafrecht.....	67
Zusammenfassung der Lektion 2.7:.....	73
2.8 Steuerverkürzung auf Zeit	73
Zusammenfassung der Lektion 2.8:.....	75
2.9 Kausalität im Steuerstrafrecht.....	76
Zusammenfassung der Lektion 2.9:.....	77
2.10 Zurechnungszusammenhang.....	77
2.11 Versuch.....	78
2.11.1 Subjektiver Tatbestand	78

2.11.2 Objektiver Tatbestand	79
Zusammenfassung der Lektion 2.11:	81

Einleitung

In diesem ersten Studienbrief geht es um die Grundlagen der Steuerhinterziehung. Es wird der Tatbestand näher erläutert. Des Weiteren findet eine Einordnung des Delikts der Steuerhinterziehung in das System der diversen Straftaten statt. Wichtig ist für das Verständnis der einzelnen Tatbestandsmerkmale des Steuerstrafrechts auch eine Definition des Schutzgutes, die zu Beginn dieses Studienbriefes unternommen wird. Die mitunter kontrovers diskutierte Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu Detailfragen der Steuerhinterziehung ist nur verständlich, wenn die Grundlagen dieses Delikts und die Einordnung in das System des Strafrechts betrachtet werden.

Die meisten Fälle, die als Beispiele oder als Fälle mit Lösung in diesem und den folgenden Studienbriefen dargestellt werden, stammen aus der anwaltlichen Praxis des Autors. Gerade an diesen praktischen Originalfällen lassen sich auch theoretische Grundlagen des Steuerstrafrechts und deren Auswirkungen in der Praxis gut erläutern.

Überdies wird dem Leser Gelegenheit gegeben, sich ein umfassendes Bild über die Praxis der Steuerstrafverteidigung zu machen. Die dargestellten Fälle erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Gerade im Steuerstrafrecht gilt, dass nahezu keine Fallgestaltung außerhalb der Vorstellbarkeit liegt. Die Kreativität der Bürger, die individuell zu zahlende Steuer durch leichtere oder schwere Täuschungshandlungen zu reduzieren, kennt keine Grenzen. Zumindest in der Vergangenheit konnte man auch den Eindruck gewinnen, dass das Unrechtsbewusstsein gerade bei vermeintlich leichteren Steuerhinterziehungen vielfach nicht vorhanden war. Kleinere Täuschungen des Finanzamts rangieren in der Betrachtung in der Bevölkerung auf Ebene von Tempoverstößen im Straßenverkehr.¹ Umso überraschender ereilt dann den Täter die Strafe, die gesetzlich vorgesehen ist.

Änderungen sind insbesondere vor dem Hintergrund der öffentlichen Diskussion, in Bezug auf Steuerfälle aus jüngerer Vergangenheit zu erwarten, in denen systematische Steuerverkürzungen in größerem Ausmaß vorgenommen wurden. Diese Diskussion hat begonnen mit der Frage der Zulässigkeit des Ankaufs so genannter Steuer-CDs. Es besteht die Möglichkeit, dass diese jüngste Diskussion um gängige Steuervermeidungsstrategien durch Nutzung von Gesellschaften in Niedrigsteuerebenen lediglich eine Zwischenstation auf dem Weg zu einem strengeren Steuerstrafrecht darstellt. Auf EU-Ebene wurde eine schwarze Liste der Staaten verkündet, die sich geweigert haben mit der EU gegen Steuerflucht zusammenzuarbeiten.² Es handelt sich um eine dynamische Länderliste, die kontinuierlich nach Fortschritten aktualisiert wird.³ Ab dem 30.09.2018 fand der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten in

¹ Bode/Gralla, Massenphänomen Steuerhinterziehung – Eine kriminalökonomische Betrachtung, ZWH 2017, 7.

² Amtsblatt der Europäischen Union C 386 vom 14. November 2019, S. 2.

³ <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

Steuersachen nach § 1 Abs. 1 FKAustG statt,⁴ für den Austausch am 30.09. gilt das jeweils aktualisierte Schreiben des BMF,⁵ eine Erweiterung dieser Liste ist absehbar nach der Pressekonferenz Europarats vom 18.02.2020, der eine Erweiterung einfordert. Der Austausch findet zwischen den EU-Staaten und Drittstaaten statt, die entweder mit der EU oder mit der Bundesrepublik Deutschland ein Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch abgeschlossen haben.

Auf nationaler Ebene sind die Mitteilungspflichten der § 138 und § 138b AO für die Steuerpflichtigen mit Auslandsbezug ergänzt worden, um das Verstecken von Einkünften zu erschweren. Weitere Berichtspflichten, die von der OECD auf den Weg gebracht wurden, gelten seit dem 01.01.2020, danach sollen „Intermediären“, zu denen auch Steuerberater und Rechtsanwälte zählen, bestimmte Berichtspflichten obliegen. Danach werden – in starker Anlehnung an die EU-Änderungsrichtlinie 2018/822 zur EU-Amtshilfe-Richtlinie 2011/16 – sehr komplexe Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen in die AO aufgenommen (§§ 138d–138i AO) und ein entsprechender automatisierter Informationsaustausch innerhalb der EU geregelt (§ 7 EUAHiG).

⁴ BMF, Schreiben vom 28.06.2018 – IV B 6 – S 1315/13/10021; BMF, Schreiben vom 26.06.2019 – IV B 6 – S 1315/13/10021 :05, DOK2019/0495308.

https://www.bzst.de/DE/Steuern_International/CRS/Allgemeine_Informationen/Allgemeine_Informationen_node.html#TeilnehmendeStaaten. Automatischer Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz - FKAustG; Bekanntmachung einer finalen Staatenaustauschliste im Sinne des § 1 Absatz 1 FKAustG für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen zum 31. Dezember 2020 - BMF 01.07.2020 IV B 6 – S 1315/19/10030 :018, BStBl. I S. 577.

⁵ BMF 01.07.2020 IV B 6 – S 1315/19/10030 :018, BStBl. I S. 577.

Materielles Steuerstrafrecht I - Tatbestand der Steuerhinterziehung

1 Grundsätzliches zum Tatbestand der Steuerhinterziehung

1.1 Die Tathandlung der Steuerhinterziehung und deren Schutzgut

Von den in § 369 Abs. 1 AO genannten Steuerstraftaten ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) der zentrale Tatbestand des Steuerstrafrechts. Um den Tatbestand des § 370 AO zu verstehen, ist zunächst zu klären, welches Rechtsgut durch diese Vorschrift geschützt werden soll.

Das Gesetz definiert das Schutzgut der Steuerhinterziehung nicht. Es ist darüber hinaus noch eine vom Bestimmtheitsgebot von Art. 103 Abs. 2 GG gedeckte Blankettvorschrift, die die Strafbarkeit an die Verletzung anderer steuerlicher Pflichten knüpft. Gleichwohl ist wichtig, eine genaue Bestimmung dieses Begriffs vorzunehmen, weil nur im Fall der Verletzung dieses Schutzgutes strafrechtlichen Konsequenzen des § 370 AO greifen. Diese Frage wird teilweise recht kontrovers diskutiert.⁶

Nach herrschender Meinung, insbesondere der Obergerichte geht es beim Schutzgut der Steuerhinterziehung um die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs bzw. um das **öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart**.⁷

BGH: „Geschütztes Rechtsgut des § 370 Abs. 1 AO ist das öffentliche Interesse des Staates am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen (BGHSt 40, 109 = wistra 1994, 194, BGH, Urteil vom 25.04.2017 – 1 StR 606/16, StraFO 2017, 242). Die Pflicht des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO beruht auf Umständen, bei deren Vorliegen jedermann im Interesse des staatlichen Steueraufkommens zum Handeln verpflichtet ist. Das Rechtsgut des § 370 AO wird unabhängig von individuellen Bindungen des Täters geschützt.“

Der Tatbestand macht hier nicht nur an der Richtigkeit, sondern auch der Rechtzeitigkeit fest. Da das öffentliche Interesse des Staates am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen geschützt ist, ist es genauso strafwürdig, die Steuererklärung zu spät einzureichen, konsequenterweise auch dann, wenn es nur zu einer zeitweiligen Verzögerung der Steuerfestsetzung kommt.

⁶ Clara Herz, Blankettstrafgesetze vor dem Bundesverfassungsgericht – Eine Bestandsaufnahme anlässlich BVerfG Beschluss vom 11.03.2020 – 2 BvL 5/17, NZWiSt 2020, 253.

⁷ BGH, Urteil vom 25.01.1995, 5 StR 491/94, wistra 1995, 189; Klein/Jäger AO § 370 Rn. 2.

Fallbeispiel



BEISPIEL:

Ein Bürger versäumt es, trotz einer Erklärungspflicht eine Steuererklärung einzureichen, oder reicht diese unvollständig ein, indem bestimmte Einkünfte „vergessen werden“, die man gegebenenfalls später nachreichen möchte.

Diese Definition wird insofern zu Recht kritisch beleuchtet, weil auch Vorgänge eine Steuerhinterziehung darstellen, die nichts mit einem Steueranspruch des Staates zu tun haben. Der Steueranspruch des Staates bedeutet immer eine Zahllast des Steuerpflichtigen an den Staat. Systembedingt oder aufgrund von Überzahlungen kann es jedoch auch zu Erstattungsansprüchen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Staat kommen. Zu denken ist hier zunächst an das System der Umsatzsteuer. Dort steht der Verpflichtung, Umsatzsteuer zu erheben und zu zahlen, der Anspruch aus Vorsteuererstattungsansprüchen der Unternehmer gegenüber. Sollte also ein Unternehmer zu Unrecht Vorsteuer geltend machen, schädigt er nicht den Steueranspruch des Staates, beschädigt jedoch das fiskalische Steueraufkommen, weswegen auch die Geltendmachung nicht existenter Vorsteueransprüche vom Schutzbereich der Steuerhinterziehung umfasst sind. Dazu zählt auch die Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Nichtanmeldung von Umsätzen aus Scheinausgangsrechnungen im Rahmen von Umsatzsteuerkarussells.⁸

An anderer Stelle wird der Schutzbereich sehr weit formuliert: Die Steuerhinterziehung schützt die Vermögensinteressen des Staates, weswegen sinnvollerweise das Schutzgut der Steuerhinterziehung das Vermögen des Staates ist, soweit es sich aus dem Steueraufkommen generiert.⁹ Diese Definition könnte jedoch zu weit sein, weswegen sich der Meinung des Bundesgerichtshofs anzuschließen ist. Die Gefährdung der Vermögensinteressen des Staates ist nämlich auch außerhalb des Steuerrechts möglich. So ist denkbar, dass im Rahmen der - ggf. privatrechtlichen - Erfüllung öffentlicher Aufgaben das Vermögen des Staates durch betrügerische Handlungen, Untreuehandlungen oder sonstige Delikte gefährdet bzw. beschädigt wird.

Fallbeispiel



FALL: Ein Steuerbürger verschweigt erhebliche Einkünfte aus Kapital in der Schweiz. Er reicht gleichwohl eine Steuererklärung bei dem zuständigen Finanzamt ein und beantragt die alte Eigenheimzulage (1995-2005), die ihm gewährt wird. Sie hätte ihm unter Einbeziehung der schweizer Kapitaleinkünfte nicht zugestanden, da die Einkommensgrenze des § 5 EigZulG überschritten worden ist, was die Finanzbehörde nicht wusste.

LÖSUNG: Das Verschweigen der Einkünfte aus dem Vermögen in der Schweiz stellt klar eine Steuerhinterziehung dar. Das Vermögen des Staates in Form der Nichterfüllung des Steueranspruchs ist verletzt. Die Täuschung der Finanzbehörde im Bereich der Eigenheimzulage stellt demgegenüber keine Steuerhinterziehung dar. Es ist zwar das Vermögen des Staates verletzt, weil es unberechtigt zur Gewährung der Eigenheimzulage gekommen ist. Allerdings ist das Recht der Eigenheimzulage nicht Teil des Steuerrechts. Aus

⁸ BGH, Beschluss vom 07.09.2016 – 1 StR 57/16, wistra 2017, 158.

⁹ Schmitz/Wulf, Münchener Kommentar zum StGB, § 370 AO, Rn. 6, m.w.N.

diesem Grund stellt diese Täuschung einen Betrug, § 263 StGB, dar, weil im Rahmen der Steuerhinterziehung nur das Vermögensinteresse des Staates geschützt ist, soweit es sich aus dem Steueraufkommen generiert.

Auch im Rahmen des Baukindergeldes, das rückwirkend zum 01.01.2018 beantragt werden kann, ist eine Einkommensgrenze vorgesehen, die nicht nur durch verschwiegene ausländische Einkünfte überschritten werden darf.

HINWEIS:

Der Berater muss hier Vorsicht walten lassen: Während die Steuerhinterziehung aus der Nichterklärung der schweizer Einkünfte straffrei werden kann, wenn eine wirksame Selbstanzeige abgegeben wurde, verbleibt es trotz Selbstanzeige bei der Strafbarkeit des Betrages wegen des unberechtigten Antrages auf Eigenheimzulage oder Baukindergeld.

Auch die Zuständigkeit der Strafermittlungsbehörde wird durch das Hinzutreten des Betrugsdelikts erweitert auf die Staatsanwaltschaft. In der Praxis kann dies eine erhebliche Erhöhung des potentiellen Strafmaßes oder der Geldauflage im Falle der Einstellung wegen Geringfügigkeit nach sich ziehen. Erfahrungsgemäß gestalten sich die „Preise“ bei der Staatsanwaltschaft deutlich höher. Während im Falle eines niedrigen fünfstelligen rein steuerlichen Hinterziehungsbetrages eine Einstellung wegen Geringfügigkeit durch die Strafsachenfinanzämter noch denkbar erscheint, ist dies im Falle des Betrages bzw. der Untreue/des Diebstahls nicht wahrscheinlich.

Aus der Definition des Schutzgutes als Vermögen des Staates, soweit es sich aus dem Steueraufkommen generiert, ergibt sich auch die anschauliche Begründung dafür, dass die Steuerhinterziehung als ein Vermögensdelikt bezeichnet wird.¹⁰ Es steht damit in einer Reihe mit dem Betrug und anderen Vermögensdelikten.

Das Angriffs- und Tatobjekt, an denen sich das Delikt in aller Regel vollzieht, ist der jeweilige staatliche Steueranspruch. An anderer Stelle wird vertreten, das Angriffs- und Tatobjekt sei die behördliche Kenntnis vom Sachverhalt, der den Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, § 38 AO. Dieser Definition liegt das wesentliche Merkmal der Täuschung des Staates zu Grunde.

Die Hauptverbotsnorm der Steuerhinterziehung, § 370 AO steht überdies im europäischen Kontext. Deren Absatz 6 interpretiert das Schutzgut europäisch, indem die Vermögensinteressen der Mitgliedstaaten der EU und der EFTA Staaten mit einbezogen werden:

§ 370 Abs. 6 AO:

„Die Absätze 1 bis 5 gelten auch dann, wenn sich die Tat auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder die

¹⁰ Rolletschke, Steuerstrafrecht, 5. Auflage 2021, Teil 1 Rn. 6, Kohlmann/Ransiek § 370 Rn. 54.

einem Mitgliedstaat der Europäischen Freihandelsassoziation oder einem mit dieser assoziierten Staat zustehen. Das Gleiche gilt, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern oder auf die in Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14. 1. 2009, S. 12) genannten harmonisierten Verbrauchsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden.“

Demnach sind also auch die Einfuhr- und Ausfuhrabgaben der Mitgliedstaaten von EU und EFTA sowie die Umsatz- und Verbrauchsteuern dieser Staaten vom Schutzgut umfasst.

Der Schutzguterweiterung durch die weite im europäischen Kontext stehende Interpretation kommt im internationalen Warenverkehr eine erhebliche Bedeutung zu. Durch Schaffung einer Zollunion und der damit verbundenen Abschaffung von Binnenzollgrenzen innerhalb der EU werden Einfuhrabgaben ausschließlich durch Grenzübertritt in die EU von den jeweiligen nationalen Zollbehörden erhoben. Das bedeutet, dass für einen Einfuhrvorgang unabhängig von dem Ort der Einfuhr der Einfuhrzoll der Europäischen Union zzgl. abhängig von dem jeweiligen Einfuhrmitgliedstaat die Einfuhrumsatzsteuer in der jeweiligen Höhe erhoben wird. Sollte die Verwendung der Ware zwar in Deutschland geplant sein, findet aber die Einfuhr in einem anderen Mitgliedstaat statt, findet die Umsatzbesteuerung nach dem Umsatzsteuerrecht des jeweiligen Einfuhrstaates der EU statt.

Fallbeispiel



BEISPIEL:

Eine Warenlieferung mittels des Seeweges aus den USA wird über Rotterdam nach Deutschland geführt. Wenn der Einführer keinerlei Vergünstigungen / Vereinfachungen nutzt, entsteht bei Eintritt der Ware in die EU in Rotterdam sowohl der EU Zoll als auch die niederländische Einfuhrumsatzsteuer. Gleiches gilt (zunächst) für die Verbrauchsteuern. Sollte es sich beispielsweise um ein Energieerzeugnis handeln, entsteht bei Einfuhr der Ware in den Niederlanden die dortige Energiesteuer. Aufgrund von Besonderheiten entsteht zusätzlich bei Weiterlieferung der Ware nach Deutschland deutsche Energiesteuer.

Da die Einfuhrvorgänge auch von anderen Mitgliedstaaten gesteuert werden können, was nach Art. 179 UZK ab dem 1. Mai 2016 auch dezentral möglich sein soll, ist es nur konsequent, in den Bereich der in Deutschland strafbaren Steuerhinterziehung auch die Abgaben der Mitgliedstaat der Europäischen Union einzubeziehen. Es sind schließlich nur „logistische Zufälligkeiten“ bedingt durch den Warentransportweg, die eine Einfuhrabgabe in anderen Mitgliedstaaten entstehen lassen. Inwieweit dies auch praktisch im Rahmen von Ermittlungen bzw. im Rahmen der Strafverfolgung umgesetzt wird, ist abhängig von dem jeweiligen Mitgliedstaat zu beurteilen. Eine Zusammenarbeit der nationalen Strafermittlungsbehörden begegnet derzeit noch erheblichen praktischen Problemen.

Ein älterer Absatz, der aber nach wie vor Geltung besitzt, gibt den Eindruck der Ausweitung des Schutzgutes auf die Vermögensinteressen der Staaten der gesamten Welt: § 370 Abs. 7 AO. Demnach sollen die vorherigen Absätze auch für Taten gelten, die außerhalb des Geltungsbereiches der AO begangen wurden.

BEISPIEL:

Es stellt ein nicht selten vorkommendes Delikt dar, Waren aus der EU mit fingierten / günstigeren Ausfuhrrechnungen in die russische Föderation zu liefern, um die russischen Finanzbehörden über die Höhe der Einfuhrabgaben zu täuschen. Neben der Strafbarkeit für solches Vorgehen in Russland stellt sich die Frage, inwieweit dieses in Deutschland strafbar ist, werden hier doch im Rahmen der Ausfuhrabwicklung keine Zölle oder deutsche Steuern hinterzogen, weil die Ausfuhr keinerlei Abgaben dieser Art hervorruft.

Fallbeispiel



Diese Frage wird steuerrechtsdogmatisch nicht eindeutig gelöst. Rechtlich dürfte die Subsumtion unter den Tatbestand des § 370 AO schwerfallen, da die Annahme einer Steuerhinterziehung immer auch die Täuschung einer Finanzbehörde oder anderen Behörde im Sinne des Gesetzes voraussetzt. Hier setzt die Literatur an. Ausländische Behörden, bei denen dieser aus der Praxis entnommene echte Fall vorkommt, lassen sich – trotz Wortlaut des Gesetzes – schwerlich in den Bereich des Schutzgutes der Steuerhinterziehung nach § 370 AO subsumieren. Ausländische Behörden können nicht als Finanzbehörde im Sinne des § 370 Abs. 1 AO angesehen werden, weil dieser Begriff in § 6 Abs. 2 AO als Behörde der deutschen Finanzverwaltung definiert wird.¹¹

BEISPIEL:

Ein Logistiker muss, um Ware zeitnah in ein Drittland einführen zu können, durch Bestechungszahlungen an die Zollbeamten einen Anreiz bieten. Die Berechnung des Bestechungsgeldes orientiert sich an dem Wert der Ware. Darüber wird der Zollbeamte getäuscht. Stellt dies Steuerhinterziehung dar?

Fallbeispiel



Denkbar wäre, die ausländische Behörde als eine andere Behörde im Sinne des Gesetzes anzusehen. Dies greift jedoch nur bei der Tatbegehung durch aktives Handeln. Bei Unterlassungsbegehungen ist der Ausschluss einfacher. Hier beschränkt § 370 Abs. 1 Nr. 2 die Tatbegehung auf Finanzbehörden. Das bedeutet, zumindest der Fall, in dem es im außereuropäischen Ausland versäumt wird, eine Steuer anzumelden, fällt nicht unter das Schutzgut der deutschen Steuerhinterziehung. Ob diese Differenzierung sinnvoll ist, soll an dieser Stelle nicht diskutiert werden.

Praktisch findet in Deutschland keine Verfolgung in Bezug auf Abgaben von Staaten außerhalb der EU statt - es sei denn im Rahmen der Amtshilfe auf Bitten der Behörde des jeweiligen Drittlandes - und dann auch nur in dem Fall, dass es ein Amtshilfeabkommen gibt. Dies mag insofern als inkonsequent angesehen werden, weil gerade Deutschland im Ausland darauf drängt, eine Unterstützung der dortigen Behörden bei der Ermittlung der Hinterziehung deutscher Steuern auf Kapitaleinkünfte zu erhalten. Ob sich diese Sichtweise in der Zukunft ändert, bleibt abzuwarten.

¹¹ Schmitz/Wulf in Münchener Kommentar zum StGB, § 370 AO Rn. 355.

Derzeit erscheint es nicht sinnvoll, die Definition des Schutzgutes der Steuerhinterziehung über den europäischen Kontext hinaus auszudehnen.

Zusammenfassung zu 1.1.:

1. Das Schutzgut der Steuerhinterziehung ist die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, also das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart.
2. Umfasst sind auch Erstattungsansprüche, auch wenn diese nicht direkt dem Steueranspruch des Staates zuzuordnen sind. Sofern die Erstattungsansprüche dem Steuerrecht unterfallen, sind diese auch durch den Deliktstyp der Steuerhinterziehung geschützt.
3. Das Schutzgut wird durch § 370 Abs. 6 AO auf Abgaben der europäischen Mitgliedstaaten ausgeweitet, was insbesondere im Hinblick auf den europäischen Binnenmarkt besondere Bedeutung entfaltet.
4. Eine Ausdehnung auf Steueransprüche anderer Staaten außerhalb der EU ist zwar gesetzlich vorgesehen, begegnet aber rechtlichen und praktischen Umsetzungsproblemen.

1.2 Hinterziehung verfassungswidriger Steuern

Gesetzgeber liegen auch manchmal daneben - verletzen in der Absicht, neue Einnahmequellen zu erzielen bzw. bestimmtes Verhalten der Bevölkerung oder der Wirtschaft durch Schaffung oder Veränderung von Steuergesetzen zu unterstützen, höherrangiges Recht, insbesondere Verfassungsrecht. Das Steuerrecht ist Teil der Eingriffsverwaltung. In jeder Konstellation werden Rechte der Normadressaten beeinträchtigt, was für sich genommen noch kein hinreichender Grund für eine Verfassungswidrigkeit ist, denn Eingriffe dieser Art können gleichermaßen gerechtfertigt sein. Bei jeder Steueränderung stellt sich daher die Frage, inwieweit die neu geschaffenen Tatbestände oder verschärften Steuergesetze mit unserer Verfassung, dem Grundgesetz, vereinbar sind. Dies wird bei neuen Steuergesetzen regelmäßig von den Parteien der Opposition diskutiert und es wird zur Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht gestellt, nicht selten mit Erfolg. Bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vergehen oft mehrere Jahre, in denen die Bediensteten der Finanzbehörden verpflichtet sind, die Steuergesetze anzuwenden, auch wenn gelegentlich schon frühzeitig erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bei neuen Gesetzen geäußert werden.

Aus diesem Grund ist § 165 AO geschaffen worden, die vorläufige Festsetzung der Steuer, wovon insbesondere die Nr. 2 die hier einschlägige Anwendungsoption beschreibt:

§ 165 Abs. 1 AO: „Vorläufige Steuerfestsetzung, Aussetzung der Steuerfestsetzung

Abs. 1) Soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind, kann sie vorläufig festgesetzt werden. Diese Regelung ist auch anzuwenden, wenn

1. ungewiss ist, ob und wann Verträge mit anderen Staaten über die Besteuerung (§ 2 AO), die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken, für die Steuerfestsetzung wirksam werden,
2. das Bundesverfassungsgericht die Unvereinbarkeit eines Steuergesetzes mit dem Grundgesetz festgestellt hat und der Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet ist,
3. sich auf Grund einer Entscheidung des Gerichtshofes der Europäischen Union ein Bedarf für eine gesetzliche Neuregelung ergeben kann,
4. die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens bei dem Gerichtshof der Europäischen Union, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht ist oder
5. die Auslegung eines Steuergesetzes Gegenstand eines Verfahrens bei dem Bundesfinanzhof ist.

Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind anzugeben. Unter den Voraussetzungen der Sätze 1 oder 2 kann die Steuerfestsetzung auch gegen oder ohne Sicherheitsleistung ausgesetzt werden.“ Die Norm hat verwaltungsökonomische Bedeutung für den Fall, dass die Sorge besteht, dass ein Steuergesetz gegen Verfassungsrecht verstößt und dies gerichtlich zu klären ist. In diesem Fall kann die Finanzverwaltung gleichwohl das Steuergesetz anwenden (Gesetzesbindung der Verwaltung) und der Steuerpflichtige ist gleichwohl nicht gezwungen, gegen die Steuerfestsetzung das Rechtsmittel des Einspruchs einzulegen, um zu einem späteren Zeitpunkt die Änderung seiner Steuerfestsetzung zu erreichen. Das ist im Falle der Erklärung der Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung auch nach Ablauf der Festsetzungsverjährung noch möglich, § 168 Abs. 2 AO.

Bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in besonderem Maße, aber auch im Anschluss daran stellt sich die Frage, inwieweit man sich durch die Hinterziehung von Steuern, deren Regelungen sich im Nachhinein als verfassungswidrig herausstellen, strafbar machen kann. Ist dies noch vom Schutzgut umfasst?

Dies ist nicht ganz eindeutig. Dieser Fall wird im Gesetz nicht geregelt. Ganz sicher kann man sagen, dass eine Nichtbeachtung von Steuergesetzen auch bei starker Vermutung, dass diese verfassungswidrig sein könnten, strafbar ist, solange wie das Bundesverfassungsgericht darüber noch nicht entschieden hat. Die reine Vermutung reicht hier nicht aus. Das würde praktisch auch dazu führen, dass alle neuen belastenden Steuergesetze in der Anwendung leerlaufen würden, da nahezu immer bei Verschärfung die Frage der Verfassungsmäßigkeit diskutiert wird.

HINWEIS:

Sollten ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes bestehen, ist dieses gleichwohl in Steuererklärungen anzuwenden, bzw., bei Abgabe der Steuererklärung auf die Nichtanwendung hinzuweisen, um eine Täuschung der Finanzbehörden zu vermeiden. Die Finanzverwaltung muss sich zunächst an das geltende Recht halten und die zweifelhafte Norm anwenden. Sollte die Steuerfestsetzung unter Verwendung des vermeintlich verfassungswidrigen Gesetzes erfolgen, ist gegen den Steuerbescheid gegebenenfalls

Einspruch einzulegen. Bereits in der Einspruchsbegründung ist auf die verletzen Verfassungsnormen hinzuweisen, auch wenn zu erwarten ist, dass diese Begründung im verwaltungsrechtlichen Einspruchsverfahren eher keinen Erfolg zeigen werden. Es ist in dieser Stufe des Verfahrens nicht möglich, die Nichtanwendung des Steuergesetzes zu erzwingen. Erst auf Ebene des erstinstanzlichen Finanzgerichts ist eine Möglichkeit gegeben, die betreffende Norm verfassungsrechtlich zu überprüfen. Nach Art. 100 GG ist das Gericht gehalten, sollte es die klägerische Bewertung der Verfassungswidrigkeit teilen (und auch nur dann), das Gerichtsverfahren auszusetzen und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen. Wie dies im Verfahren gegen das Kernbrennstoffsteuergesetz geschehen ist, hier legte das FG Hamburg im konkreten Normenkontrollverfahren das Steuergesetz dem Bundesverfassungsgericht vor.

Ebenfalls durch Richtervorlage des BGH soll die Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregelung zur Einführung der selbstständigen strafrechtlichen Einziehung vom BVerfG geprüft werden.

Die Vorlage kann von Seiten des Klägers nicht erzwungen werden. Sie kann nur angeregt werden. Sie erspart dem Kläger den vollständigen Instanzenzug. Erfahrungsgemäß sind erstinstanzliche Gerichte eher zurückhaltend und überlassen die Klärung verfassungsrechtlicher Fragen der Revisionsinstanz. Sollte man auch letztinstanzlich sich mit dem Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit nicht durchsetzen, kann dann eine Verfassungsbeschwerde gegen das rechtskräftige Urteil oder den Beschluss der Nichtannahme der Revision eingelegt werden, wodurch die Frage der Verfassungsmäßigkeit geklärt werden kann.

Bei Zollgesetzen kann zusätzlich die Europarechtswidrigkeit vor EuGH geklärt werden. Auch hier besteht die Möglichkeit der Richtervorlage an den EuGH.

Der vorgenannte Verfahrenshinweis zeigt, wie zeitaufwendig die Klärung der Verfassungsmäßigkeit ist, die nach Erfahrung des Autors mehrere Jahre in Anspruch nehmen kann vom Inkrafttreten des Gesetzes bis zur Feststellung der Verfassungswidrigkeit.

Das Bundesverfassungsgericht hat im Falle der Vorlage durch das Gericht oder im Falle der Verfassungsbeschwerde zwei Möglichkeiten zu entscheiden, sollte es zu dem Ergebnis kommen, dass ein Steuergesetz verfassungswidrig ist. Erstens hat es die Möglichkeit, das Steuergesetz für nichtig zu erklären, § 78 BVerfGG. Dies hat zur Folge, dass das Gesetz ex tunc nicht gilt, also von Anfang an. Dies hätte aber erhebliche finanzpolitische Verwerfungen zur Folge. Die Notwendigkeit einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung sowie entsprechenden Finanz- und Haushaltswirtschaft kann es hier gebieten, von einer Rückwirkung der Entscheidung abzusehen, der der rückwirkenden Neubemessung staatlicher Einnahmen keine Möglichkeit zur Neubemessung der Ausgaben entgegenstünde. Hieraus kann eine erhebliche Gefährdung der staatlichen Finanzplanung und Stabilität entstehen, weil sämtliche in den betreffenden Jahren vereinnahmten Steuern durch den Staat zurückgezahlt werden müssten, sofern die Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Vorläufigkeit (s.o.) gestellt waren. Dies sind im Fall der Kernbrennstoffsteuer Milliarden, allerdings war sie von Anfang an mit erheblichen finanzverfassungsrechtlichen Unsicherheiten belastet.

Sehr viel häufiger kommt daher die zweite Möglichkeit vor, dass festgestellt wird, dass das Gesetz nicht mit dem Grundgesetz vereinbar ist, es gleichwohl weitergilt bis der Gesetzgeber ein neues Gesetz, das den Bedenken des Bundesverfassungsgerichts Rechnung trägt, erlässt. In aller Regel gibt das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber den Auftrag, innerhalb einer dann gesetzten Frist eine neue Regelung zu schaffen. In diesem Fall hat der Gesetzgeber die Aufgabe, eine neue rechtliche Situation zu gestalten, die dem Verfassungsrecht entspricht.

BEISPIEL:

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 22.06.1995 - 2 BvL 37/91 festgestellt, dass der Gleichheitsgrundsatz durch § 10 Nr. 1 VStG verletzt ist. Es hat daher die Norm für verfassungswidrig erklärt und die Weitergeltung bis zum 31.12.1996 angeordnet. Der Gesetzgeber hat im konkreten Fall innerhalb der gesetzten Frist keine neue verfassungsmäßige Regelung erlassen, so dass - mangels Einigung über die Neuregelung - bis zum 31.12.1996 das Vermögensteuergesetz ausgelaufen ist.

Fallbeispiel



An diesen beiden Entscheidungsmöglichkeiten knüpft die Lösung für die Frage nach der Strafbarkeit des Verstoßes gegen verfassungswidrige Steuergesetze an. Bei Normen, die vom Bundesverfassungsgericht für nichtig erklärt wurden, ist eine Steuerhinterziehung nicht möglich. § 79 BVerfGG eröffnet hier sogar die Möglichkeit, bei rechtskräftigen Strafurteilen die Wiederaufnahme zu beantragen. Anders ist dies in Bezug auf steuerrechtliche Entscheidungen, wie zum Beispiel rechtskräftige Steuerfestsetzungen. Hier ist eine nachträgliche Änderung nicht möglich, da dies von Gesetzes wegen nicht vorgesehen ist. Vermutlich spielen hier fiskalpolitische Gründe eine Rolle. Man könnte etwaige Steuern über viele Jahre der Anwendung verfassungswidrigen Steuerrechts ohnehin nicht zurückzahlen.

Ob eine Steuerhinterziehung möglich ist, wenn das Bundesverfassungsgericht zwar die Verfassungswidrigkeit aber die Fortgeltung angeordnet hat, wird in Literatur und Rechtsprechung nicht ganz einheitlich beantwortet. Die herrschende Meinung interpretiert jedoch die befristete Weitergeltungsanordnung auch in strafrechtlicher Hinsicht und führt aus, dass trotz Verfassungswidrigkeit das Recht weiterhin zu beachten ist. Das bedeutet, bis zum Ablauf der Weitergeltungsfrist ist ein Verstoß strafrechtlich relevant.¹²

BGH, Beschluss vom 9.10.2007, 5 StR 162/07: „Geltung in diesem Sinne hat jede Vorschrift, solange sie nicht vom Bundesverfassungsgericht für nichtig erklärt worden ist. (...) Daher steht der Bestrafung des Angeklagten auch das strafrechtliche Rückwirkungsverbot (Art. 103 Abs. 2 GG, § 2 Abs. 1 StGB) nicht entgegen. (...) Dies gilt selbst dann, wenn eine temporäre Unvereinbarkeit der Steuernorm des § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Grundgesetz bestanden haben sollte.

¹² MüKo StGB, 3. Aufl. 2019, § 370 AO, Rn. 76, Wulf wistra 2001, 41 (49); Hübschmann/Hepp/Spitaler/Hellmann § 370 Rn. 52.

Die Gegenmeinung argumentiert mit dem Schutzbereich und führt aus, eine verfassungswidrige Steuer soll nicht mehr vom Schutzbereich der strafbaren Steuerhinterziehung gedeckt sein.¹³

Die Strafbarkeit entfällt auch nicht nach Ablauf der Weitergeltungsfrist durch die Meistbegünstigungsklausel, § 2 Abs. 3 StGB. Vielmehr ist das Steuergesetz bis zum Ablauf der Frist der Weitergeltung als ein Zeitgesetz zu sehen.

HINWEIS:

Dem Berater ist zu empfehlen, sich an Steuergesetze, die für verfassungswidrig gehalten werden, so lange zu halten bis das Bundesverfassungsgericht ihre Nichtigkeit festgestellt hat. Allerdings ist hier Aufmerksamkeit gefordert. Sollte die Meinung vertreten werden, ein Gesetz sei verfassungswidrig, ist gegen den entsprechenden Steuerbescheid Einspruch einzulegen. Sollte bereits ein Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht anhängig sein und sollte gleichwohl nicht die Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung ausgesprochen worden sein, ist in der Einspruchsbegründung lediglich auf die noch zu erwartende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts hinzuweisen. Sollte kein Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht anhängig sein, ist in der Begründung des Einspruchs auf die vermutete Verfassungswidrigkeit hinzuweisen. Es bietet sich an, hier eine Anregung für eine Sprungklage und spätere Richtervorlage vorzunehmen. Sollte dies übersehen werden, droht eine Inanspruchnahme durch den Mandanten. Aus diesem Grund sehen die Gebührenordnungen eigene Tatbestände für die Prüfung der Richtigkeit von Steuerbescheiden vor und veröffentlichen einschlägige Fachzeitschriften regelmäßig eine aktuelle Liste der zur Entscheidung anstehenden Rechtsfragen bei den deutschen Bundesgerichten bzw. beim Bundesverfassungsgericht. Weil eine Steuerfestsetzung ohne Vermerk der Vorläufigkeit außerhalb der Einspruchsfrist bzw. im Falle des Vorbehalts der Nachprüfung außerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist nicht änderbar ist, ist es von entscheidender Bedeutung, regelmäßig die Verfassungsmäßigkeit von insbesondere neuen Steuergesetzen im Blick zu behalten.

Denkbar ist, dass ein Steuerpflichtiger sich aufgrund etwaiger Berichterstattung in der Presse in einem Irrtum in Bezug auf die Steuerpflicht befindet. Sollte dies so sein, findet sich der Täter in einem Tatbestandsirrtum, § 16 Abs. 1 StGB. Dieses wurde bereits zweimal gerichtlich geprüft, wobei es in beiden Fällen am tatsächlichen Nachweis scheiterte.¹⁴ Inwieweit dieser Irrtum auch für einen Berater unbeachtlich ist, wurde bisher noch nicht gerichtlich geprüft.

Verfassungswidrige Steuergesetze sind also vom Schutzbereich der Steuerhinterziehung insoweit umfasst als dass das Bundesverfassungsgericht nicht die Nichtigkeit der Norm und damit die Nichtanwendung ex tunc festgestellt hat.

¹³ MüKo StGB, 3. Aufl. 2019, § 370 AO, Rn. 75, Kohlmann/Hilgers-Klautzsch, wistra 1998, 161 (166); Tipke, GmbHR 1996, 8 (15); ders., FS Kohlmann, S. 555.

¹⁴ BayObLG, Beschluss v. 11.3.2003 - 4 St RR 7/03, BayObLGSt 2003, 24, wistra 2003, 315; BGH, Beschluss vom 9.10.2007 - 5 STR 162/07, wistra 2008, 21.

Zusammenfassung 1.2:

1. Nicht selten wird die Verfassungswidrigkeit neuer oder veränderter Steuergesetze behauptet. Solche Behauptungen, auch wenn sie profund begründet sind, rechtfertigen nicht die Nichtanwendung des Steuergesetzes.
2. Es entsteht so ein mitunter längerer Zeitraum, in dem das gegebenenfalls verfassungswidrige Steuergesetz anzuwenden ist.
3. Selbst die Feststellung der Verfassungswidrigkeit durch das Bundesverfassungsgericht führt nicht in jedem Fall zur Nichtanwendung des Steuergesetzes. Lediglich bei Feststellung der Nichtigkeit ex tunc aufgrund einer Verfassungswidrigkeit scheidet die Anwendung des Steuergesetzes von Anfang an aus.
4. Bis zur Feststellung der Nichtigkeit ist auch der Verstoß gegen verfassungswidrige Steuergesetze vom Schutzbereich der Steuerhinterziehung umfasst und damit strafbar.

1.3 Die Steuerhinterziehung als Erfolgsdelikt

Die Steuerhinterziehung ist ein Erfolgsdelikt. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 370 AO wird bestraft, wer gegenüber den Finanzbehörden unrichtige Angaben macht, die Angaben trotz Pflicht, dies zu tun, unterlässt oder Steuerzeichen oder Steuerstemplen nicht verwendet und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigten Steuervorteil erlangt. Die Beziehung der Tathandlung zum Taterfolg wird ausgedrückt durch das Wort „dadurch“. Dieses Wort ist entscheidend. Damit ist eigentlich schon vom Gesetzeswortlaut her klar, dass durch die verbotenen Handlungen der Steueranspruch des Staates verkürzt worden sein muss. Kommt es nicht zur Steuerverkürzung, liegt keine strafbare Handlung vor.

Gleichwohl sind Konstellationen denkbar, in denen zwar eine Verkürzungshandlung festzustellen ist aber es tatsächlich nicht zu einer wirtschaftlichen Verschlechterung des Staates gekommen ist. Es kommt nicht selten vor, dass ein Fehler in einer abgegebenen Steuererklärung zwar theoretisch den Steueranspruch des Staates gefährdet aber tatsächlich nicht zu einer wirtschaftlichen Verschlechterung des Staates führt.

BEISPIEL:

Der einfachste Fall ist derjenige der Wertlosigkeit eines Steueranspruchs. Man stelle sich vor, der Steuerpflichtige reicht eine fehlerhafte Steuererklärung ein, in der er wesentliche Besteuerungsgrundlagen nicht erklärt, und so eine erheblich niedrigere Steuerfestsetzung erreicht. Unterstellt, der Steuerpflichtige tut dies aufgrund seiner schlechten Vermögenssituation, und es stellt sich heraus, dass er ohnehin nicht in der Lage ist, seine Steuerschuld zu begleichen, muss man gleichwohl von einer Steuerhinterziehungshandlung ausgehen, weil auch eine zu niedrige Steuerfestsetzung unabhängig von der Werthaltigkeit des Steueranspruchs für den Tatbestand der Steuerhinterziehung ausreichend ist.

Fallbeispiel



Ebenfalls ist denkbar, dass durch eine fehlerhafte Angabe von Gewerbeverlusten ein bestehender Verlustvortrag vergrößert wird, aber absehbar ist, dass im individuellen Fall die Verluste nicht genutzt werden können. Nach der Literatur und Rechtsprechung zählt dies als Erfolg im Sinne des Tatbestandes der Steuerhinterziehung.¹⁵ Anders ist dies freilich bei der Frage nach der Strafzumessung. Hier ist der tatsächlich angerichtete Schaden von erheblicher Bedeutung.

Ein in der Praxis häufig vorkommender Fall ist derjenige der Verrechnungsmöglichkeit. So ist es gelegentlich möglich, aufgedeckte Steuerverkürzungen durch anderweitige steuerliche Gestaltungen zu kompensieren, insbesondere in dann offenen und deswegen noch gestaltbaren Steuerjahren. Hier ist es gelegentlich möglich, trotz festgestellter Mehrergebnisse durch geschickte Bilanzgestaltung die tatsächliche Nachforderung vollständig zu verhindern oder erheblich zu reduzieren.

Fallbeispiel**BEISPIEL:**

Ein Taxiunternehmer beschäftigt Fahrer, ohne dafür die erforderlichen Lohnabgaben (Lohnsteuer und Sozialversicherung) abzuführen. Die aus der Tätigkeit der Fahrer erzielten Einnahmen erklärt er nur teilweise, insbesondere auch um mit den nicht erklärten Einnahmen die schwarzen Löhne zu bestreiten. Nach Tatentdeckung findet eine Nachveranlagung der Einkommensteuer, der Lohn- und Umsatzsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge statt. Da die Festsetzungsverjährung bis zu 10 Jahre (zzgl. bis zu zwei Jahren der Anlaufberechnung im Einzelfall) rückwirkende Steuernacherhebung möglich macht, für die Sozialversicherungsbeiträge sind es die letzten 30 Jahre, während die Verfolgungsverjährung nur eine Bestrafung der Hinterziehungstaten der letzten 5 Jahre erlaubt, kann dies dazu führen, dass im ersten Jahr der Möglichkeit der Strafbarkeit bereits eine Rückstellung für die Betriebssteuern, Lohn-, Gewerbe- und Umsatzsteuer, und die Sozialversicherungsbeiträge gebildet werden kann, die eine nach zu erhebende Einkommensteuer entfallen lässt.

Auch im Bereich der Umsatzsteuer ist nicht selten, dass nachträglich erhobene Umsatzsteuernachforderungen etwaigen Vorsteuererstattungsansprüchen gegenüberstehen.

Im Bereich von Zollprüfungen passiert es in der Regel, dass während einer Prüfung sowohl nachträgliche buchmäßige Erfassungen mit Nachzahlungsforderungen festgestellt werden aber gleichwohl bei anderen einzelnen Vorgängen im Prüfungszeitraum Zollschuldbeträge reduziert werden, sodass die Gesamtheit der Prüfungsergebnisse zu einer Reduktion der ursprünglich festgestellten Zollschuld führen. Hier stellt sich die Frage der Auswirkung von „Verbesserungsmöglichkeiten“ auf den Erfolg im Sinne der Steuerhinterziehung.

¹⁵ Rolletschke, Steuerstrafrecht, Teil 1 Rn. 20.

Der Gesetzgeber löst dies mit dem Kompensationsverbot. Er regelt in § 370 Abs. 4 S.3 AO, dass eine Steuer auch dann als verkürzt gilt, wenn sie aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil beansprucht werden können.

§ 370 Abs. 4 S. 3 AO: Die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 sind auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können.

Das in der Literatur gelegentlich auch als Vorteilsausgleichsverbot bezeichnete Kompensationsverbot bedeutet, dass die Tat und die individuelle Folge unabhängig von anderen Steuereffekten betrachtet werden müssen. Die bereits seit langem im Gesetz vorhandene Regelung - sie war bereits in § 359 Abs. 3 RAO 1919 enthalten - ist ursprünglich zur Entlastung des Strafrichters aufgenommen worden.¹⁶ Dieser sollte zur Beurteilung der Tat nicht den gesamten Steuerfall des Jahres nachvollziehen müssen. Es sollte sich lediglich auf die Tathandlung und die daraus folgenden Verkürzungsergebnisse konzentrieren können. Anderes wird gerade in der komplexen Konzernbesteuerung auch heute noch kaum möglich sein.

Sie sollte außerdem dazu dienen, die Strafbarkeit des untauglichen Versuchs festzuschreiben. Selbst wenn – wie im Fall des Taxiunternehmers – eine Nacherhebung von Steuern aufgrund der möglichen hohen Rückstellung nicht erfolgt, soll der Vorgang nicht wegen der Annahme eines untauglichen Versuchs strafrechtlich unerheblich sein.

Das Kompensationsverbot hat heutzutage auch seine Berechtigung und Bedeutung. Oben genannte Beispielfälle besitzen einen Unrechtsgehalt, auch wenn der Steueranspruch nicht verkürzt wurde. Sie gefährden den Steueranspruch des Staates. Es verhindert auch folgende - zumindest denkbare Fallgestaltung:

FALL: Der Täter reicht straflos eine fehlerhafte, weil unvollständige Steuererklärung ein, in der Einnahmen verschwiegen werden, die sich aber durch ebenfalls nicht erklärte Werbungskosten kompensieren ließen. Zu einem späteren Zeitpunkt innerhalb des Vorbehalts der Nachprüfung erklärt er die Werbungskosten, die tatsächlich entstanden sind, und die bisher nicht erklärt wurden, nach, ohne jedoch die verschwiegenen Einnahmen nachzuerklären.



LÖSUNG: Durch Abgabe einer Steuererklärung, in der steuerpflichtige Einnahmen verschwiegen werden, macht sich der Steuerpflichtige einer Steuerhinterziehung strafbar. Dass Werbungskosten in gleicher Höhe erklärt werden könnten, führt aufgrund des Kompensationsverbotes nicht zu einem Wegfall des Tatbestandes. Die spätere Angabe von Werbungskosten ist möglich, sofern die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 AO, steht.

¹⁶ MüKo StGB, 3. Aufl. 2019, AO § 370, Rn. 166.

Das Kompensationsverbot begegnet erheblichen Problemen im Fall der Tatbegehung durch Unterlassen. Ein Täter, der steuerpflichtige Einkünfte nicht erklärt, weil sie im Zusammenhang mit anderen steuerlichen Konstellationen nicht zu einer Steuerschuld in Summe führen würden, könnte bei individueller Betrachtung den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt haben.

Fallbeispiel**BEISPIEL:**

Die steuerpflichtige Rentnerin ist nicht von der Verpflichtung befreit, ihre Steuererklärung regelmäßig einzureichen, unterlässt dies jedoch, da Verluste aus Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei ihr individuell dazu führen, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte innerhalb des Steuerfreibetrages liegt.

Gleichermaßen denkbar ist der Vorwurf der Steuerhinterziehung bei der unterlassenen Umsatzsteuervoranmeldung, wenn grundsätzlich eine Umsatzsteuer vereinnahmt wurde aber durch einen überschießenden Vorsteuererstattungsanspruch letztlich ein Guthaben des Steuerpflichtigen folgen würde. In diesen Fällen gestattet die Literatur die Saldierung.¹⁷

Die Rechtsprechung geht hier weitgehend einen anderen Weg, bejaht die Voraussetzung des objektiven Tatbestandes aber stellt die Frage nach dem Vorsatz.¹⁸

BGH vom 24.10.1990, 3 StR 16/90: „Unter diesen Umständen ist der vom LG ohne weitere Erörterung angenommene Vorsatz, Umsatzsteuer zu verkürzen, für den genannten Zeitraum nicht ausreichend festgestellt. Nach der Rechtsprechung des BGH, von der abzuweichen der Senat keinen Anlaß sieht, kann sich der Täter gegenüber dem Vorwurf, er habe getätigte Umsätze nicht erklärt und dadurch Umsatzsteuer verkürzt, mit dem Hinweis auf eine bestehende Vorsteuerabzugsberechtigung zwar nur verteidigen, wenn er die Vorsteuern in der Steuererklärung geltend gemacht hat; denn die Abzugsberechtigung zählt zu den „anderen Gründen“ i. S. des § 370 Abs. 4 S. 3 AO, deren Berücksichtigung durch das Kompensationsverbot ausgeschlossen wird. (...) Das hindert es aber nicht, daß sich der Täter im Einzelfall im Hinblick auf eine tatsächlich gegebene Vorsteuerabzugsberechtigung über das Bestehen des Steueranspruchs irrt und sich infolgedessen bei der Tat in einem Tatbestandsirrtum befindet, der den Verkürzungsvorsatz ausschließt.“

Allerdings scheint sich im Rahmen der Umsatzsteuer eine Aufweichung des strengen Kompensationsverbots zu ergeben, so setzte der BGH neuerlich fest¹⁹:

¹⁷ MüKo StGB AO § 370 Rn. 170.

¹⁸ BGH vom 24.10.1990 - 3 StR 16/90 wistra 1991, 107; OLG Düsseldorf vom 24.11.1987 - 2 Ss 203/87, wistra 1988, 118f.

¹⁹ BGH, Urteil vom 13.09.2018 – 1 StR 642/17, NWiSt 2019, 71, NJW 2019, 165, DStR 2018, 2696. Dazu auch Ibold, Kompensation und Kompensationsverbot bei der Berechnung des Steuerschadens gem. § 370 AO, wistra 2019, 313; Rolletschke, Das Kompensationsverbot im Verhältnis von Ausgangs- zur

„Vorsteuern können dann bei der Ermittlung des Verkürzungsumfangs unmittelbar mindernd angesetzt werden, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht.“

Das bedeutet, dass es bereits im Bereich des Tatbestandes zu einer Verkürzung des anzunehmenden Steuerschadens kommt, soweit nur der wirtschaftliche Bezug besteht.

Außerdem gilt, dass falsche oder unterlassene Vorsteuererklärungen bei einer falschen Jahresumsatzsteuererklärung²⁰ als mitbestrafte Vortat gelten.

Unerheblich ist, in welchem Zusammenhang die Steuerverkürzung oder das Erlangen ungerechtfertigter Steuervorteile erreicht werden muss. Möglich ist dies im Steuerfestsetzungsverfahren, indem eine Steuererklärung unvollständig oder fehlerhaft abgegeben wird. Möglich ist dies aber auch im Erhebungsverfahren. Dort geht es um die Vollstreckung eines korrekt festgesetzten Steueranspruchs. Unter den Tatbestand der Steuerhinterziehung zu subsumieren ist auch die Abgabe fehlerhafter Informationen im Rahmen einer Zwangsvollstreckung, zum Beispiel durch Abgabe eines unvollständigen oder fehlerhaften Vermögensverzeichnisses. Auch dies stellt den „Erfolg“ einer Steuerhinterziehung dar.

In der Literatur wird problematisiert, warum der Gesetzgeber differenziert zwischen der Verkürzung einer Steuer oder der Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils, § 370 Abs. 1

S. 1 AO. Dies ist insofern fragwürdig, als dass auch die verkürzte Steuer einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil darstellen dürfte. Sehr wahrscheinlich dürfte die Differenzierung rein akademischer Natur sein. In § 378 AO sind auch beide Taterfolge vom Wortlaut umfasst, wobei in der Überschrift nur die Steuerverkürzung als Teilerfolg genannt wird. Aus diesem Grund wird in der Literatur und in der Rechtsprechung nicht näher differenziert.²¹

Der Erfolg der Steuerhinterziehung erfordert in zeitlicher Hinsicht nicht nur die endgültige Steuerhinterziehung. Auch die Steuerhinterziehung auf Zeit erfüllt den Tatbestand. Praktisch relevant ist dies bei allen Steuern, die zu spät festgesetzt werden.

HINWEIS:

Hier dürfte die zu spät eingereichte Steuererklärung in aller Regel gleichwohl straffrei bleiben, weil man sie insofern als Selbstanzeige interpretieren kann. Vorsicht ist geboten, wenn die Grenzen der Selbstanzeigefähigkeit überschritten werden, § 371 Abs. 2 AO. Gleichermäßen problematisch ist dies im Falle nicht korrekter Voranmeldungen bei Anmeldesteuern. Auch bei korrekter Jahresmeldung, die insofern unvollständige oder verspätete Voranmeldungen

Eingangsumsatzsteuer, wistra 2020, 270; Biesgen/Fürus, Kompensationsverbot – Ein Überblick mit Anmerkung zur aktuellen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, Steueranwaltsmagazin 20 21,20.

²⁰ BGH, 13.07.17 - 1 StR 536/16, PStR 2018, 29.

²¹ MüKo StGB AO § 370 Rn. 82 m.w.N.

kompensiert, tritt der Taterfolg bereits aufgrund der fehlerhaften oder unvollständigen Voranmeldung ein. Hier muss mit den Grundsätzen der Selbstanzeige argumentiert werden.

Folgt eine falsche Umsatzsteuerjahreerklärung der falschen Umsatzsteuervoranmeldung so stellt sie eine mitbestrafte Nachtat dar.²²

Zusammenfassung 1.3:

1. Die Annahme der Steuerhinterziehung erfordert immer das Vorliegen eines Taterfolges. Dies folgt bereits aus dem Gesetz.
2. Die Wertlosigkeit des vermeintlich nicht festgesetzten Steueranspruchs hindert nicht die Annahme des Taterfolges.
3. Das Kompensationsverbot führt dazu, dass eine Steuer auch dann als verkürzt gilt, wenn sie aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil beansprucht hätte werden können.
4. Nicht alle Fälle der so denkbaren Tatbestandserfüllung führen zur Bestrafung, denn die angenommene Sanierung könnte mindestens den subjektiven Tatbestand entfallen lassen bzw. im Rahmen der Strafzumessung zu berücksichtigen sein.
5. Der Erfolg der Steuerhinterziehung äußert sich nicht nur quantitativ, sondern auch in zeitlicher Hinsicht. Auch eine temporäre Steuerhinterziehung stellt einen Erfolg im Sinne des objektiven Tatbestandes dar.

²² BGH, Beschluss vom 25.07.2019 – 1 StR 556/18, wistra 2019, 458.