

SCHÄFFER
POESCHEL

Teil I

Materielles Steuerstrafrecht

Kapitel 1

Tatbestände des Steuerstraf- und Bußgeldrechts

1. Einführung

1.1 Sanktionsbestimmungen, Blankettgesetze, Ausfüllungsnormen, Bestimmtheitsgrundsatz, Zeitgesetze

Das Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht ist im achten Buch der Abgabenordnung geregelt (§§ 369 bis 412 AO). Soweit dort keine Spezialregelungen getroffen worden sind, gelten die allgemeinen Bestimmungen, insbesondere das Strafgesetzbuch, die Strafprozessordnung sowie das Gesetz über Ordnungswidrigkeiten. Die wichtigsten Sanktionsbestimmungen sind:

- § 370 AO: vorsätzliche Steuerverkürzung = Steuerhinterziehung (Steuerstraftat, Vergehen, § 12 Abs. 2 StGB);
- § 378 AO: leichtfertige Steuerverkürzung = Steuerordnungswidrigkeit;
- § 130 OWiG: vorsätzliche oder fahrlässige Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen = Ordnungswidrigkeit;
- § 380 AO: vorsätzliche oder leichtfertige Gefährdung von Abzugssteuern = Steuerordnungswidrigkeit;
- § 26b UStG: Schädigung des Umsatzsteueraufkommens = Steuerordnungswidrigkeit;
- § 26c UStG: gewerbsmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens = Steuerstraftat;
- § 379 AO: Steuergefährdung = Steuerordnungswidrigkeit.

Die kommunalen Abgabengesetze enthalten Sonderbestimmungen zur Sanktionierung von Abgabenverkürzungen (z. B. §§ 17, 20 KAG NW).

Bei den Sanktionsbestimmungen handelt es sich um Blankettgesetze, die durch das materielle und verfahrensrechtliche Steuerrecht ausgefüllt werden müssen.¹

Die Voraussetzungen der Strafbarkeit müssen im Hinblick auf den Bestimmtheitsgrundsatz (Art. 103 Abs. 2 GG) sowohl im Blankettstrafgesetz als auch in den steuerlichen Ausfüllungsbestimmungen hinreichend umschrieben sein.² Zwar sind gesetzliche Bestimmungen auslegungsfähig, der mögliche Wortsinn eines Gesetzes – aus der Sicht des Bürgers – markiert jedoch die äußerste Grenze zulässiger richterlicher Interpretation.³ Bei den einzelnen Ausfüllungsbestimmungen kann das durchaus unterschiedlich sein.⁴ Der Bestimmtheitsgrundsatz ist auch bei Ordnungswidrigkeiten, die erst nach Inkrafttreten des GG aus dem Strafrecht ausgegliedert worden sind, zu beachten⁵, z. B. bei § 378 AO für den Steuerberater.⁶

Die steuerlichen Ausfüllungsbestimmungen stellen in der Regel Zeitgesetze (§§ 2 Abs. 4 StGB, 4 Abs. 4 OWiG) dar.⁷ Maßgeblich ist deshalb das für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gültige Steuerrecht. Das gilt auch für Antidumping-Zölle.⁸

1 Franzen/Gast/Joelcks-Joelcks, Einleitung Rnr. 5.

2 BGH v. 16. 05. 1984, wistra 1984, 178, 181.

3 BVerfG v. 23. 10. 1985, NJW 1986, 1671 ff.

4 BVerfG v. 15. 10. 1990, NJW 1992, 35.

5 BVerfG v. 23. 10. 1985, NJW 1986, 1671.

6 Einzelheiten: Teil I Kap. 1 zu 3.2.2. und 4.2.

7 Franzen/Gast/Joelcks-Joelcks, § 369 AO Rnr. 25 ff.

8 BFH v. 27. 08. 2010, wistra 2011, 143 = BFH/NV 2010, 2396 Ls.; Anm. v. Möller/Retemeyer, wistra 2011, 143.

Steuerliche Nebenleistungen (z. B. Verspätungszuschläge) sind keine Steuern.⁹ Die Hinterziehung von Kirchensteuern (ausgenommen in Niedersachsen, § 6 KiSt-RahmenG) ist nicht strafbar, weil sie nicht als Steuern i.S.d. § 370 AO gelten.¹⁰

1.2 Beweislast im Steuer- und Steuerstrafverfahren

Die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften (§§ 393 Abs. 1 S. 1, 385 Abs. 1 AO).

Im **Besteuerungsverfahren** hängt die Frage, ob sich ein Sachverhalt erweisen lässt, wesentlich davon ab, was einerseits Finanzbehörden aufgrund ihrer Amtsermittlungspflicht (§ 88 Abs. 1 S. 1 AO) und andererseits Steuerpflichtige aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO) zu unternehmen haben. Kommen Steuerpflichtige ihrer steuerlichen Mitwirkungspflicht nicht nach, können daraus für sie nachteilige Schlüsse gezogen werden, z. B. Schätzungen nach § 162 AO im oberen Bereich.¹¹

Im (Steuer-) **Strafverfahren** hingegen tragen die Verfolgungsbehörden zwar auch grundsätzlich die alleinige Beweislast für das Vorliegen der objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Straftat (§ 244 Abs. 2 StPO). Dem Beschuldigten steht es absolut frei, sich zur Beschuldigung zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen (§ 136 Abs. 1 S. 2 StPO). Aus einer unterlassenen Mitwirkung dürfen auch keine nachteiligen Folgen abgeleitet werden.

Gleichwohl darf nicht übersehen werden, dass zwischen **materiell-rechtlichen** und **verfahrensrechtlichen Nachweisen** zu differenzieren ist.

Materiell-rechtliche Nachweise haben Steuerpflichtige auch im Strafverfahren zu erbringen, z. B.:

- Vorsteuerabzugsberechtigung (§ 15 UStG)¹²;
- Spendenabzugsberechtigung (§ 10b Abs. 1 S. 1 EStG)¹³.

Rein **verfahrensrechtliche** Nachweise, die Steuerpflichtige im steuerlichen Verfahren zu führen haben, obliegen hingegen im Strafverfahren uneingeschränkt den Strafverfolgungsbehörden, z. B.:

- Lohnsteuer-Pauschalierung-Berechtigung (§§ 40a EStG, 4 Nr. 8 S. 4 LStDV)¹⁴;
- Auslandsachverhalte (§ 90 Abs. 2 AO)¹⁵;
- USt-Freiheit bei Lieferungen in das Ausland (§§ 6, 6a UStG, 13, 17a, 17c UStDV)¹⁶;
- Angemessenheit eines Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und Gesellschafter¹⁷.

Wegen der unterschiedlichen Verfahrensgrundsätze – AO oder StPO – sind Freisprüche für das Besteuerungsverfahren unverbindlich.¹⁸

9 BGH v. 19. 12. 1997, wistra 1998, 180, 188 (Fall Zwick).

10 Franzen/Gast/Joelck-Joelck, § 370 AO Rnr. 23a

11 BFH v. 01. 10. 1992, BStBl II 1993, 259, 260.

12 BFH v. 05. 08. 1988, BStBl II 1989, 120, 121; BGH v. 02. 11. 1995, wistra 1996, 106, 107 = NSz 1996, 363.

13 BFH v. 13. 04. 2010, BFH/NV 2010, 2035.

14 BFH v. 12. 06. 1986, BStBl II 1986, 681, 684.

15 BGH v. 13. 10. 1994, wistra 1995, 67, 69 = NSz 1995, 93, 94.

16 Einzelheiten: 1. Kapitel, 2.5.3.2 und 2.5.3.3.

17 Weidemann, wistra 2007, 201 m.w.N.

18 BFH v. 17. 03. 2010, BFH/NV 2010, 1240.

2. Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

2.1 Definition

Unter Steuerhinterziehung wird vorsätzliches oder bedingt vorsätzliches Bewirken einer Steuerverkürzung (= Verletzung des Steueranspruchs) als Täter oder Teilnehmer durch (= kausal) unrichtige, unvollständige (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder unterlassene (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) Angaben verstanden.

Die Angaben können sich beziehen auf:

- Steuererklärungen, insbesondere
 - §§ 149 ff. AO: allgemein
 - §§ 25 EStG: 56/60 EStDV: ESt-Erklärung
 - § 48a EStG: Anmeldung der Bauabzugsteuer (ab 2002)
 - § 18 UStG: USt-Voranmeldung/USt-Jahreserklärung
 - § 17 UStG: Änderung der Bemessungsgrundlage
 - § 67 EStG: Antrag auf Kindergeld
 - §§ 14a GewStG, 25 GewStDV: GewSt-Erklärung
 - § 31 KStG: KSt-Erklärung
 - § 41a EStG: Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer
 - § 19 VStG: Vermögensteuererklärung, nur bis Ende 1996
 - § 31 ErbStG: Erbschaft-/Schenkungssteuererklärung
 - § 19 Abs. 4 GrEStG: Anzeige = Steuererklärung der Beteiligten
- Anzeigen, u. a.
 - § 153 AO: Berichtigungsverpflichtung
 - § 138 AO: Mitteilung der Erwerbstätigkeit
 - § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG: Uneinbringlichkeit einer Forderung
 - § 68 EStG: Änderung bei Kindergeldvoraussetzungen
 - § 30 ErbStG: Erwerb, der der ErbSt unterliegt
 - § 33 ErbStG: Anzeigepflicht der Vermögensverwahrer
 - § 19 GrStG: Änderung: Nutzung, Eigentumsverhältnisse
- Steuervorteile, u. a.
 - § 222 AO: Stundung
 - §§ 281 ff. AO: unterbliebene Pfändung
 - § 223 AO: Zahlungsaufschub
 - § 227 AO: Erlass von Steueransprüchen
 - §§ 257, 258 AO: Einstellung/Beschränkung der Vollstreckung
 - § 261 AO: Niederschlagung
 - § 163 AO: Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen
 - § 361 Abs. 2 AO: Aussetzung der Vollziehung
 - § 39a EStG: Eintragung zu hoher Freibeträge
 - § 109 AO: Fristverlängerung für Steuererklärungen
 - Verzögerung oder Vereitelung der Beitreibung¹⁹
 - Herabsetzung von (ESt-)Vorauszahlungen²⁰

19 BGH v. 25. 09. 1985, wistra 1986, 26; BGH v. 23. 06. 1992, wistra 1992, 300, 302; Bannemer, wistra 1994, 327.

20 OLG Stuttgart v. 21. 05. 1987, wistra 1987, 263; FG Niedersachsen v. 18.12.2006, EFG 2007, 1840.

2.2 Handlungsabläufe

Eine Steuerhinterziehung kann folgende Handlungsabläufe haben:

- Strafflose Vorbereitungshandlung (z. B. falsche oder unterlassene Buchung²¹, jedoch verfolgbar als Ordnungswidrigkeit nach § 379 AO).
- Strafbar ist allerdings der Versuch der Beteiligung/der Verabredung zum Verbrechen nach § 370a AO (§ 30 StGB);
- Versuchsbeginn (mit den ersten falschen Angaben gegenüber dem FA oder unterlassenen Angaben zum Fälligkeitszeitpunkt);
- Tatvollendung (= Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale);
- Tatbeendigung (= tatsächlicher Abschluss, u. a. von Bedeutung für den Verjährungsbeginn);
- (strafflose) mitbestrafte Nachtat (z. B. unrichtige USt-Jahreserklärung nach Ablauf der Erklärungsfrist, da bereits Tatbestandsverwirklichung durch Unterlassen; Wiederholung unrichtiger Angaben anlässlich der Betriebsprüfung);
- strafbare Nachtat (bei Verjährung der Vortat);
- Steuerhinterziehung im Beitreibungsverfahren.

Die Kenntnis der Handlungsabläufe ist für eine optimale Verteidigung von erheblicher Bedeutung. Hervorzuheben sind namentlich die Möglichkeit des strafbefreienden Rücktritts vom Versuch (§ 24 StGB) und die strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO) ab Tatvollendung, ferner der Eintritt der Verfolgungsverjährung (§ 78a StGB) ab Tatbeendigung sowie die Strafflosigkeit einer Nachtat.

2.3 Verkürzungserfolg/Tatvollendung

Verkürzt (Verkürzung = Differenz zwischen Soll- und Ist-Steuer) ist die Steuer nach der Legaldefinition (§ 370 Abs. 4 S. 1 AO) grundsätzlich dann, wenn durch (= kausal) Handeln bzw. Unterlassen des Täters Steuern nicht, nicht in voller Höhe, nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Die Steuerhinterziehung ist sowohl Erklärungsdelikt als auch Erfolgsdelikt.²²

Die Steuern sind grundsätzlich dann festgesetzt, wenn dem Steuerpflichtigen der Steuerbescheid bekannt gegeben worden ist (§§ 155 Abs. 1, 122 Abs. 1, 124 AO).²³ Maßgeblich für die Zeitbestimmung ist nicht die Fiktion des § 121 Abs. AO (drei Tage nach Aufgabe zur Post). Hier ist abzustellen auf den Tag der tatsächlichen Bekanntgabe. Kann er nicht festgestellt werden, ist nach dem Grundsatz »in dubio pro reo« auf den für den StPfl. günstigsten Zeitpunkt abzustellen.

Auch wenn im Steuerbescheid die Anrechnung bereits gezahlter Steuern vorgenommen wird (z. B. § 36 Abs. 2 EStG), handelt es sich insoweit nicht um die Festsetzung, sondern um die Erhebung der Steuern.²⁴ Die Anrechnung ist somit nicht Teil des Steuerbescheides i.S.d. § 155 AO. Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang auf § 2 Abs. 6 EStG, wo abschließend geregelt ist, wodurch sich die tarifliche Einkommensteuer vermindert. Darunter fallen keine Anrechnungsbeträge. Für eine Steuerverkürzung ist daher maßgeblich, ob der Fiskus einen Anspruch auf eine Abschlusszahlung hat.²⁵ Ob das aber auch strafrechtlich i.S.d. § 370 Abs. 4 Abs. 1 S. 1 AO so zusehen ist, ist m.E. noch klärungsbedürftig. Rolletschke²⁶ spricht sich dafür aus, auch strafrechtlich von einer Steuerhinterziehung nur dann auszugehen, wenn ein Anspruch des Fiskus auf Abschlusszahlung besteht.

21 BayObLG v. 24. 03. 1992, wistra 1992, 238, 240.

22 BGH v. 12. 05. 2009, wistra 2009, 398.

23 BGH v. 31. 01. 1984, wistra 1984, 182; BayObLG v. 11. 05. 1993, wistra 1993, 236, 238.

24 BFH v. 19. 07. 1994, BStBl II 1995, 363; BFH v. 17. 06. 2009, BFH/NV 2009, 1872 = DStRE 2009 S. 1342 Ls. = BStBl II 2010 S. 72.

25 BFH v. 26. 02. 2008, BStBl II 2008, 659, 660 = BFH/NV 2008, 13175 = DStR 2008, 1281; BFH v. 23. 04. 2009, BFH/NV 2009, 1397.

26 Rolletschke, wistra 2009, 332

Unerheblich ist, ob und ggf. wann die Steuern gezahlt werden. Strafbar ist allein die Verletzung von gesetzlichen Erklärungspflichten.²⁷ Die Zahlung ist nur bedeutsam im Rahmen einer Selbstanzeige (§ 371 Abs. 3 AO), bei der Nichtabführung der Lohn- und Bauabzugsteuern (§ 380 AO) sowie bei Umsatzsteuer (§§ 26b, 26c UStG). Wegen der Maßgeblichkeit der Steuerfestsetzung ist die Mittellosigkeit des Täters unbeachtlich.²⁸ Die spätere Reduzierung des Verkürzungsvolumens (z. B. durch Verlustrückträge nach § 10d EStG) ist unbeachtlich, weil die Verhältnisse zur Tatzeit maßgeblich sind.²⁹

Bei **Ertragsteuern** (u. a. ESt, KSt, GewSt) bedarf es der Festsetzung durch das FA (§ 155 AO). Bei **Fälligkeitssteuern** (insbesondere LSt, USt) steht hingegen die Anmeldung grundsätzlich der Festsetzung gleich (§ 168 S. 1 AO). Soll die Steueranmeldung allerdings zu einer Herabsetzung bisher zu entrichtender Steuern oder zu einer Steuervergütung führen, gilt die Anmeldung erst dann als Festsetzung, wenn das FA zustimmt, was keiner Form bedarf (§ 168 S. 2, 3 AO).³⁰

Eine Bindung an bestandskräftige Steuerbescheide für das Strafverfahren ist im Gesetz nicht vorgesehen.³¹

2.3.1 Falsche Erklärung/Anmeldung

Sind Steuern aufgrund einer unrichtigen/unvollständigen Steuererklärung oder Steueranmeldung zu niedrig festgesetzt, führt dies zur Tatvollendung im strafrechtlichen Sinn (= Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale einer Sanktionsbestimmung).³² Eine wirksame Steuererklärung ist nicht einmal erforderlich, sodass es unerheblich ist, ob z. B. eine Steuererklärung unterschrieben oder mit einem unleserlichen Namen versehen ist. Ausreichend sind sogar mündliche oder schlüssige Bekundungen zum Zwecke der Steuerverkürzung.³³

Unbeachtlich für die Tatvollendung ist der Erlass eines Schätzungsbescheides (§ 149 Abs. 1 S. 4 AO)³⁴ die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)³⁵, die vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO)³⁶ sowie die Mittellosigkeit/Vermögenslosigkeit des Steuerpflichtigen. Auch wenn bei Personengesellschaften verjährungsmäßig auf die Bekanntgabe des ersten unrichtigen Steuerbescheides an den letzten Gesellschafter abzustellen ist³⁷, ist jedoch für die Tatvollendung durch den jeweiligen Gesellschafter die Bekanntgabe des Steuerbescheides an ihn maßgeblich.

2.3.2 Unterlassene Erklärung/Anmeldung

Bei unterlassener **Ertragsteuererklärung** tritt die Vollendung der Steuerhinterziehung grundsätzlich in dem Zeitpunkt ein, in dem die Steuer bei rechtzeitiger Erklärung spätestens festgesetzt worden wäre. Dies ist der Zeitpunkt, in dem die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden FA-Bezirk allgemein (zu etwa 95 %³⁸) abgeschlossen sind.³⁹ Bis zu diesem Zeitpunkt liegt nur eine versuchte Tat vor (h. M.).⁴⁰ Dass zugunsten des Täters der Zeitpunkt der Vollendung in Abgrenzung vom Versuch soweit wie möglich hinausgeschoben wird, folgt aus dem Zweifelsatz »in dubio pro reo«. Es wird unterstellt, dass die Erklärung, wäre sie abgegeben worden, als eine der letzten bearbeitet worden wäre.⁴¹ Hinzugerechnet werden muss allerdings noch

27 BGH v. 15. 05. 1997, wistra 1997, 302, 303; BGH v. 13. 10. 2005, StraFo 2006, 37.

28 Zweifelnd Franzen/Gast/Joecks-Joecks, § 370 AO Rnr. 41 m.w.N.

29 BGH v. 25. 04. 2001, wistra 2001, 309, 310; siehe auch BGH v. 03. 11. 1993, NJW 1984, 877, 878.

30 BGH v. 05. 04. 2000, wistra 2000, 219, 222 = NStZ 2000, 427 = StV 2000, 477 = Strato 2000, 267.

31 BVerfG v. 15. 10. 1990, wistra 1991, 175; BayObLG v. 03. 04. 2004, wistra 2004, 239.

32 Fischer, § 22 StGB Rnr. 4.

33 BGH v. 27. 09. 2002, NStZ-RR 2003, 20 = wistra 2003, 20 = StV 2004, 25.

34 Vgl. BGH v. 11. 12. 1990, wistra 1991, 215, 216 a.E. = NStZ 1991, 137 = NJW 1991, 1315.

35 BGH v. 03. 03. 1989, wistra 1989, 188 = NStZ 1989, 326 = NJW 1989, 2140.

36 BGH v. 31. 01. 1984, wistra 1984, 182.

37 BGH v. 01. 02. 1989, wistra 1989, 184, 187.

38 Dörn, wistra 1993, 241, 242 m.w.N.

39 OLG Düsseldorf v. 04. 04. 2005, NJW 2005, 1960, 1961 = wistra 2005, 353 m.w.N.

40 BGH v. 19. 03. 1991, wistra 1991, 223, 225; Dörn, wistra 1993, 241.

41 Franzen/Gast/Joecks-Joecks, § 376 AO Rnr. 28.

– wie beim tatsächlich ergangenen Steuerbescheid – die für die Bekanntgabe erforderliche Zeit.⁴² Hier kann ggf. – weil günstig – von der Drei-Tages-Fiktion für den Postversand (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO) ausgegangen werden. In einfach gelagerten Fällen kommt es bereits ein Jahr nach Ablauf der Erklärungsfrist zur Tatvollendung.⁴³ Es stellt sich dabei die Frage, ab wann der Sachverhalt nicht mehr einfach ist. Das führt zur Rechtsunsicherheit. Für die Tatvollendung ist unerheblich, dass der StPfl. die Erklärung ggf. nachreicht. Insoweit liegt möglicherweise eine Selbstanzeige (§ 371 AO) vor. Ist es allerdings vor dem Veranlagungsabschluss zu einer Schätzungsveranlagung durch das FA gekommen, gelten dieselben Regeln wie bei einer Veranlagung aufgrund von Steuererklärungen. Ist die Schätzungsveranlagung zutreffend oder zu hoch, liegt nur Versuch vor, hingegen ist bei zu niedriger Schätzung die Tatvollendung bewirkt.⁴⁴

Bei unterlassener **Steueranmeldung** ist für den Zeitpunkt der Tatvollendung der Ablauf des Fälligkeitstages maßgeblich⁴⁵: u. a. der 10. des Folgemonats bei USt-Voranmeldungen (§ 18 Abs. 1 UStG) und LSt-Anmeldungen (§ 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG), der 31. Mai des Folgejahres für USt-Jahreserklärungen (§ 149 Abs. 2 S. 1 AO). Bei Fristverlängerung (§ 109 AO) sind die gewährten Fristen maßgeblich.

Unbeachtlich für die Tatvollendung ist die Fortdauer steuerlicher Erklärungsfristen (§ 149 Abs. 1 S. 4 AO), auch nach Erlass eines Schätzungsbescheides (§ 149 Abs. 1 S. 4 AO).⁴⁶

Zur Tatvollendung kann es allerdings nicht mehr kommen, wenn nach dem Abgabetermin, aber noch vor 95%iger Erledigung der Veranlagungsarbeiten das Strafverfahren bereits eingeleitet worden ist, weil dadurch die Erklärungspflicht suspendiert wird.⁴⁷ Dann bleibt es beim Versuch. Gleiches gilt für die USt-Jahreserklärung, falls das Strafverfahren vor dem Fälligkeitstermin bereits wegen falscher oder unterlassener USt-Voranmeldungen eingeleitet worden ist.⁴⁸ Hier kommt es nicht einmal zum Versuch.

2.3.3 Hinweise zur Umsatzsteuer (Voranmeldung/Jahreserklärung)

Bei der Umsatzsteuer bestand, je nachdem ob Hinterziehung durch falsche oder unterlassene Voranmeldungen oder Hinterziehung durch eine falsche oder unterlassene Jahreserklärung vorlag, entweder Fortsetzungszusammenhang oder Tatmehrheit. Nachdem die Rechtsfigur des Fortsetzungszusammenhanges aufgegeben worden ist, besteht nur noch Tatmehrheit (§ 53 StGB). Zwar beziehen sich die Voranmeldungen und die Jahreserklärung auf dieselben Steuern. Der Schaden ist aber anderer Art. Theoretisch sind deshalb 13 umsatzsteuerliche Straftaten möglich, zwölf falsche oder unterlassene Voranmeldungen, die zu einer Steuerverkürzung auf Zeit⁴⁹ (= Verspätungsschaden = Zinsschaden) führen, und eine falsche oder unterlassene Jahreserklärung, die eine Steuerverkürzung auf Dauer bewirkt.⁵⁰

2.3.4 Schema Vollendungszeitpunkt bei der Einkommensteuer

Die Tatvollendung kann zu unterschiedlichsten Zeitpunkten erfolgen. Das nachstehende Schema dient der besseren Übersicht.

42 Schmitz, wistra 1993, 248, 250.

43 BFH v. 19. 01. 2011, PSr 2011, 82.

44 BayObLG v. 03. 11. 1989, wistra 1990, 159, 161; OLG Düsseldorf v. 04. 04. 2005, NJW 2005, 160 = wistra 2005, 353.

45 BGH v. 11. 12. 1990, wistra 1991, 215, 216 a.E. = NJW 1991, 1315 = NStZ 1991, 137; BayObLG v. 24. 03. 1992, wistra 1992, 238, 240.

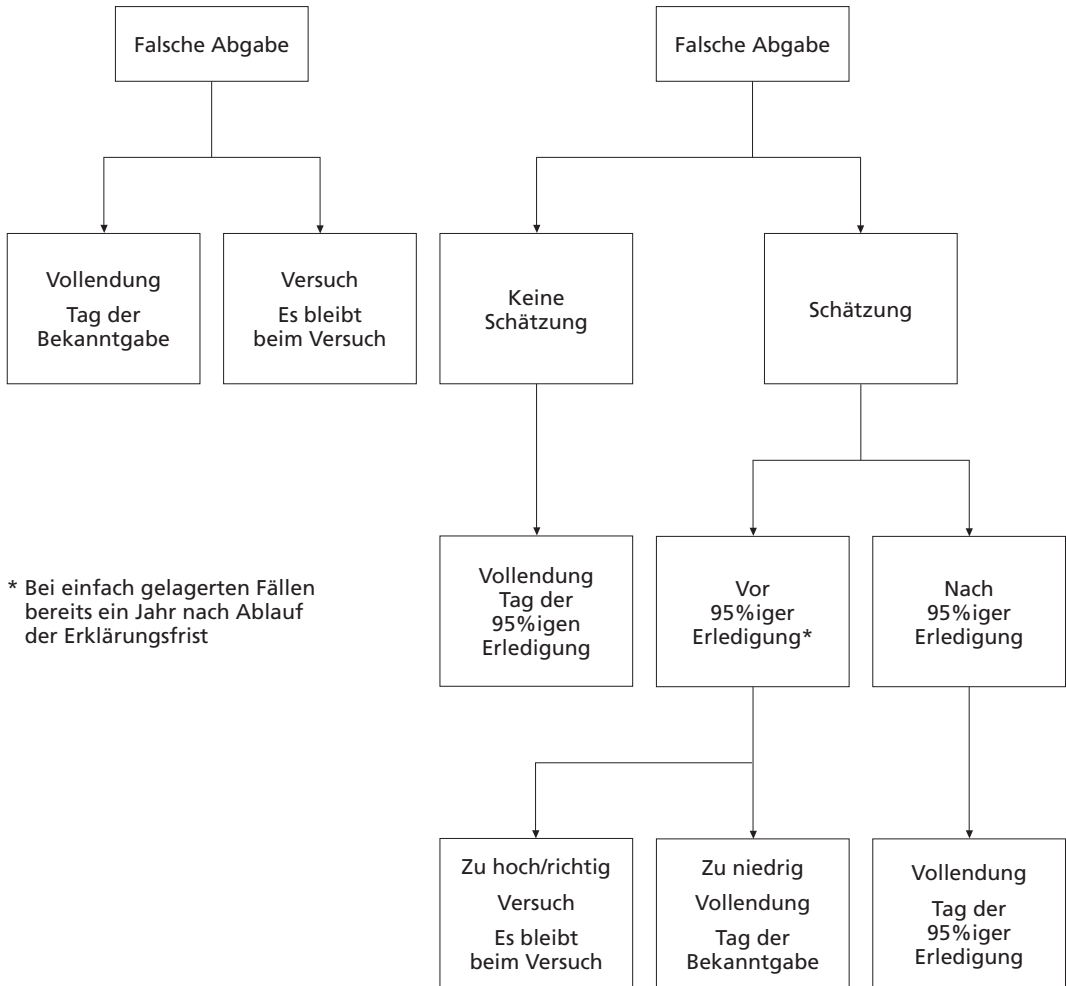
46 Vgl. BGH v. 11. 12. 1990, wistra 1991, 215, 216 a.E.

47 BGH v. 23. 01. 2002, wistra 2002, 150 = NStZ 2002, 437.

48 BGH v. 26. 04. 2001, wistra 2001, 341, 344 NStZ 2001, 432, 435; BGH v. 24. 11. 2004, wistra 2005, 66 = NStZ 2005, 514.

49 Einzelheiten: Teil I Kap. 5.

50 BGH v. 01. 11. 1995, wistra 1996, 105; BGH v. 29. 04. 1997, wistra 1997, 262.



2.4 Kausalität

Die Handlung oder Unterlassung seitens des Steuerpflichtigen muss für den Verkürzungserfolg kausal sein (»dadurch«, § 370 Abs. 1 AO).⁵¹ Mangels Kausalität kann allenfalls eine versuchte Steuerhinterziehung in Form des untauglichen, aber strafbaren Versuchs vorliegen (§ 370 Abs. 2 AO). Die Kausalität der Tathandlung für den Verkürzungserfolg entfällt nicht deshalb, weil das Verhalten des FA mitursächlich war.⁵² Die Mitursächlichkeit kann sich allerdings strafmildernd auswirken⁵³, aber nur dann, wenn das staatlichen Stellen vorwerfbare Verhalten unmittelbar auf das Handeln des Angeklagten Einfluss genommen hat.⁵⁴ Unter Berücksichtigung des § 46 Abs. 2 StGB wird folglich darauf abzustellen sein, ob und ggf. welche Hindernisse zur Begehung der Tat durch kriminelle Energie überwunden werden mussten.

⁵¹ BayObLG v. 11. 05. 1993, wistra 1993, 236, 238.

⁵² BGH v. 19. 10. 1999, wistra 2000, 63 = NStZ 2000, 38 = NJW 2000, 528 = StV 2000, 496; BGH v. 14. 12. 2010, 1 StR 275/10; BFH v. 25. 10. 2005, BStBl II 2006, 356 = BFH/NV 2006, 384 = NJW 2006, 1550 = DSStR 2006, 177 = wistra 2006, 274; BGH v. 17. 07. 2007, NStZ 2007, 635.

⁵³ BGH v. 03. 05. 1983, wistra 1983, 145 = StV 1983, 326.

⁵⁴ BGH v. 14. 12. 2010, NJW 2011, 1299 = NStZ 2011, 283 = wistra 2011, 186 = BFH/NV 2011, 558 Ls.

Mangelnde Kausalität ist zu bejahen, wenn ein Steuerpflichtiger zwölf richtige und vollständige USt-Voranmeldungen abgibt, auf jeden Fall dann, wenn er auch die Umsatzsteuern entrichtet. Dann kann er durch das Unterlassen der Jahreserklärung keine USt mehr hinterziehen.

2.5 Hinweise zu einzelnen Steuerarten

2.5.1 Einkommensteuer

Es besteht keine Bindung an die Erklärung der Ehegatten vor dem Familiengericht zum Getrenntleben i.S.d. Steuerrechts (§ 26 EStG).⁵⁵ § 1567 Abs. 2 BGB ist nicht (entsprechend) anwendbar. Den genannten Regelungen liegen unterschiedliche Zielvorstellungen zugrunde. Das vom BGB bezweckte Ziel, Versöhnungsversuche zu erleichtern, ist für die steuerliche Frage, ob ein derartiges Zusammenleben die Zusammenveranlagung der Ehegatten rechtfertigt, ohne Bedeutung.

Unterhaltsleistungen können nur bei entsprechender Vereinbarung (Anlage U) im Rahmen des Real-splittings abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Zustimmung ist Abzugsvoraussetzung, selbst bei missbräuchlicher Verweigerung.⁵⁶ Der Unterhaltsempfänger ist, wenn er keine finanziellen Nachteile hat, zivilrechtlich zur Zustimmung verpflichtet.⁵⁷ Bei rechtskräftiger Verurteilung gilt die Erklärung als abgegeben (§ 894 ZPO).⁵⁸

Abdeckrechnungen zur Geltendmachung von Betriebsausgaben für illegal beschäftigte Arbeitnehmer lassen einen Betriebsausgabenabzug nicht zu.⁵⁹

Gibt eine nur im Ausland wohnhafte Person in ihrer ESt-Erklärung fälschlicherweise eine inländische Anschrift an, kann darin eine Steuerverkürzung liegen, weil eine ggf. erforderliche Einzelveranlagung zu einer höheren Steuer führt.⁶⁰

2.5.1.1 Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG)

Im Wege des Verlustrücktrages können nicht ausgeglichene Verluste als Sonderausgaben für vorausgegangene Veranlagungszeiträume abgesetzt werden. Eine dadurch bewirkte Reduzierung des bereits hinterzieherisch erlangten Verkürzungsvolumens ist unter strafrechtlichen Aspekten unbeachtlich, weil die Verhältnisse zur Tatzeit maßgeblich sind.⁶¹ Ein unrechtmäßiger Verlustrücktrag ist eine Steuerhinterziehung, begangen in dem Jahr, in dem er geltend gemacht worden ist.

2.5.1.2 Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG)

Im Wege des Verlustvortrages können nicht ausgeglichene Verluste als Sonderausgaben in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen unbegrenzt abgesetzt werden. Wie bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns⁶² ist auch bei Feststellung eines zu hohen Verlustvortrages bereits von einer vollendeten Steuerhinterziehung auszugehen.⁶³ Für die Verjährung ist auch hier auf die Folgebescheide abzustellen.

Der Versuch der Steuerhinterziehung beginnt bereits mit der erstmaligen Geltendmachung nicht vorhandener Verluste, nicht erst mit der falschen Steuererklärung, die dann zu einer Steuerverkürzung führt.⁶⁴ Der Versuch ist, je nachdem, wann das FA den wahren Sachverhalt entdeckt hat, beendet mit der Bestandskraft entweder des Bescheides, mit dem die Verlustzuweisung versagt wird, oder eines späteren ESt-Bescheides.

⁵⁵ BFH v. 13. 12. 1985, BStBl II 1986, 486.

⁵⁶ BFH v. 25. 07. 1990, BStBl II 1990, 1022.

⁵⁷ BGH v. 23. 03. 1983, NJW 1983, 1545; OLG Köln v. 22. 12. 1981, NJW 1983, 124.

⁵⁸ BFH v. 25. 10. 1988, BStBl II 1989, 192; BGH v. 29. 04. 1998, Az. XII ZR 266/96 NJW-RR 1998, 1153.

⁵⁹ FG Saarland v. 18. 02. 1997, EFG 1997, 646.

⁶⁰ BFH v. 19. 02. 1999, BFH/NV 1999, 1437.

⁶¹ BGH v. 25. 04. 2001, wistra 2001, 309, 310; vgl. auch BGH v. 03. 11. 1983, NJW 1984, 877, 878.

⁶² Siehe Teil I Kap. 1, 2.5.1.

⁶³ BGH v. 02. 11. 2010, Az. 1 StR 544/10.

⁶⁴ BGH v. 16. 05. 1984, NStZ 1984, 510, 512 = HFR 1984, 439, 441; a.A. Bublitz, DStR 1985, 653, 654.

Das FA darf den Gewinn abweichend von der Feststellungserklärung schätzen, wenn diese den zivilrechtlichen Absprachen der Gesellschafter nicht entspricht, wobei sich die Schätzungsbefugnis auf die Gewinnverteilung bezieht.⁶⁵

2.5.1.3 Mitunternehmerschaft

Mitunternehmerschaft wird durch die Kriterien

- Mitunternehmerinitiative und
- Mitunternehmerrisiko

bewirkt.⁶⁶ Beide Merkmale müssen jedoch nicht zwingend in gleicher Intensität vorliegen. Das Gesamtbild der Verhältnisse ist entscheidend.⁶⁷

Mitunternehmerinitiative bedeutet partnerschaftliche Gleichberechtigung im Gegensatz zur Verpflichtung der Erbringung einer Dienstleistung.⁶⁸ Das Mitunternehmerrisiko trägt in der Regel nicht, wer am laufenden oder am Gesamtgewinn nicht beteiligt ist.⁶⁹

Hat der stille Gesellschafter ein Widerspruchsrecht bei gewöhnlichen Geschäften des Geschäftsführers, führt dies zu einer überdurchschnittlichen Mitunternehmerinitiative, die ein unterdurchschnittliches ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko wegen fehlender Beteiligung an den stillen Reserven ausgleicht, sodass eine atypische stille Gesellschaft anzunehmen ist⁷⁰

- zur konkludenten Mitunternehmerschaft bei Ehegatten in der Land- und Forstwirtschaft⁷¹,
- zur Unternehmereigenschaft der Fahrer eines Kleintransport- und Kurierdienstunternehmens⁷².

2.5.2 Körperschaftsteuer/verdeckte Gewinnausschüttung

Es gelten grundsätzlich die Regeln wie bei der ESt.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.⁷³ Zuschätzungen aufgrund einer Nachkalkulation können zur vGA führen.⁷⁴ Eine vGA liegt auch dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft an einen Dritten zahlt und damit eine Verpflichtung eines Gesellschafters erfüllt⁷⁵ oder auch dann, wenn an Angehörige gezahlt wird, sofern diese sich den Vorteil nicht selbst verdient haben⁷⁶. Mit dem Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers verträgt sich grundsätzlich keine Vereinbarung über die Vergütung von Überstunden; es liegt dann eine vGA vor.⁷⁷ Schließlich kann ein Arbeitszeitkonto für einen Gesellschafter-Geschäftsführer zur vGA führen.⁷⁸ Grundsätzlich trägt das FA die objektive Feststellungslast für das Vorliegen einer vGA.⁷⁹

65 FG Sachsen-Anhalt v. 02. 09. 2002, EFG 2003, 363.

66 BFH, Großer Senat, v. 03. 05. 1993, Az. GrS 3/92, BStBl II 1993, 616 ff.

67 BFH v. 16. 12. 1997, BStBl II 1998, 480, 484.

68 BFH v. 16. 12. 1997, BStBl II 1998, 480, 482.

69 BFH v. 04. 04. 2007, BFH/NV 2007, 1848 unter Hinweis auf das Urteil des BFH vom 28. 10. 1999, BStBl II 2000, 183.

70 FG Berlin-Brandenburg v. 02. 03. 2010, EFG 2010, 1127. Siehe auch: BFH v. 27. 07. 2009, BFH/NV 2009, 1981.

71 BFH v. 25. 09. 2008, BFH/NV 2009, 1489 = DStR 2010, 112; siehe auch: BFH, v. 16. 12. 2009, BFH/NV 2010, 1419.

72 FG München v. 14. 01. 2010, DStRE 2010, 1259.

73 BFH v. 22. 02. 1989, BStBl II 1989, 475, 476 = BB 1989, 1174; BFH v. 22. 02. 1989, BStBl II 1989, 631; BFH v. 22. 10. 2003, BStBl II 2004, 121.

74 BFH v. 22. 09. 2004, BStBl II 2005, 160.

75 BGH v. 11. 11. 2003, wistra 2004, 109 = NStZ-RR 2004, 90.

76 FG Düsseldorf v. 14. 02. 2005, EFG 2005, 959.

77 BFH v. 19. 03. 1997, BStBl II 1997, 577 = DStR 1997, 1161; Hessisches FG v. 07. 05. 2004, 1379 = DStRE 2006, 27.

78 FinMin Saarland v. 21. 10. 2005, DStR 2006, 39.

79 BFH v. 04. 10. 2006 = BFH/NV 2006, 320.

Strafrechtlich ist eine vGA erst dann bedeutsam, wenn gegenüber dem FA falsche Angaben gemacht oder pflichtwidrig Angaben unterlassen werden.⁸⁰ Sofern es zu einer Steuerverkürzung gekommen ist, gelten die für die Tatvollendung bei der ESt-Hinterziehung aufgestellten Regeln.

§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG bestimmt, dass vGA das Einkommen nicht mindern dürfen. Dies bedeutet, dass dem bisher errechneten Einkommen die vGA hinzuzurechnen ist.

In Fällen des Ankaufs von Wirtschaftsgütern von Gesellschaftern zu überhöhten Preisen wird nicht auf die – im Ergebnis richtige – Handelsbilanz abgestellt. Diese ändert sich nämlich nicht dadurch, dass z. B. ein Bankguthaben über 50.000 € durch ein, wenn auch zu hoch angesetztes Wirtschaftsgut (z. B. Pkw) in Höhe von 50.000 €, das in Wirklichkeit nur 30.000 € wert ist, ersetzt wird. Denn eine vGA (hier: 20.000 €, ggf. verkürzt um die Jahres-AfA) ist dem Bilanzgewinn lt. Prüferbilanz mit den richtigen Werten hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 KStG).⁸¹ Gewinnneutral ist ein bloßer Austausch auf der Aktivseite nur dann, wenn kein Wertberichtigungsbedarf besteht, was hier aber der Fall ist.⁸²

Eine vGA liegt auch vor, wenn ein Gesellschafter ein Grundstück zu einem zu niedrigen Preis erwirbt.⁸³ Liegt ein Leistungsaustausch zwischen Schwestergesellschaften mit identischem beherrschenden Gesellschafter vor, führt dies bei ihm zu einer vGA, wenn der Leistungsaustausch unter Bedingungen ausgeführt worden ist, der einem Fremdvergleich nicht standhält.⁸⁴ Eine vGA an eine dem Gesellschafter nahe stehende Kapitalgesellschaft soll hingegen nicht voraussetzen, dass der Gesellschafter in der vorteilsgewährenden oder der empfangenden Gesellschaft eine beherrschende Stellung innehat.⁸⁵

Rechtslage seit dem 01. 01. 2001

(Halbeinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 EStG n. F.)

Die Höhe einer vGA berechnet sich nur noch nach der Tarifbelastung in Höhe von z. Z. 25 % (§ 23 KStG). Als Ausgleich für die Abschaffung der Anrechnung der KSt auf die ESt unterliegen die ausgeschütteten Beträge nur noch einem halben ESt-Steuersatz (§ 3 Nr. 40 EStG n. F.).

Rechtslage seit dem 01. 01. 2009

Es gilt das Abgeltungsverfahren mit grundsätzlich 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. KiSt (§§ 20, 43 ff., 52a EStG).

Die mit einer vGA verbundene KapSt-Hinterziehung⁸⁶ ist vollendet, wenn die von der vGA einzubehaltenden Beträge nicht bis zum 10. des auf den Zufluss bei dem Begünstigten folgenden Monats angemeldet sind (§§ 45a Abs. 1, 44 Abs. 1 S. 5 EStG).

Der steuerliche Berater ist verpflichtet, auf das Risiko einer ungewissen Beurteilung der Rechtslage im Zusammenhang mit einer vGA hinzuweisen.⁸⁷ Ein etwaiger Schaden aufgrund von Mehrsteuern ist vom Berater zu ersetzen.⁸⁸ Schadenersatzleistungen an eine GmbH sind zu versteuern.⁸⁹

Folgende weitere Fälle können zu einer vGA führen:

- Folgen eines Verstoßes gegen Wettbewerbsregeln⁹⁰,
- Golfclubspenden⁹¹,
- Leistungen an Dritte zur Erfüllung einer Verpflichtung des Gesellschafters⁹²,

80 BGH v. 04. 05. 1990, wistra 1991, 27, 29 = NStZ 1990, 496.

81 BFH v. 13. 03. 1985, BFH/NV 1986, 116.

82 BGH v. 06. 07. 2004, wistra 2004, 467, 469 = NStZ 2005, 106.

83 BFH v. 16. 12. 2009, BFH/NV 2010, 1135.

84 BFH, Großer Senat v. 26. 10. 1987, BStBl II 1988, 348; siehe auch: BFH, 14. 01. 2009, DStR 2009, 631.

85 BFH v. 08. 10. 2008, BStBl II 1992, 62.

86 Einzelheiten: Teil I Kapitel 1, 2.5.7.

87 BGH v. 20. 10. 2005, DStR 2006, 207.

88 BGH v. 18. 12. 1997, NJW 1998, 1486.

89 BFH v. 04. 12. 1991, BStBl II 1992, 686.

90 LG Potsdam v. 16. 08. 1996, GmbHR 1997, 261.

91 FG Hamburg v. 17. 12. 2001, EFG 2002, 5454; FG Hamburg v. 06. 12. 2001, EFG 2002, 702; FG München v. 18. 03. 2003, EFG 2005, 1856 = DStRE 2006, 836.

92 BGH v. 11. 11. 2003, NStZ-RR 2004, 90 = wistra 2004, 109.

- Zufluss an Angehörige⁹³,
- Überstundenvergütung beim Gesellschafter-Geschäftsführer⁹⁴,
- Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit⁹⁵,
- Arbeitszeitkonto beim Gesellschafter-Geschäftsführer⁹⁶ (FinMin Saarland v. 21. 10. 2005, DStR 2006, 39),
- Bezahlung privater Baukosten des Gesellschafter-Geschäftsführers aus dem GmbH-Vermögen⁹⁷,
- vGA auch bei Gesellschafter als leitender Angestellter⁹⁸,
- zur vGA an eine Limited vgl. BVerfG v. 26. 06. 2008⁹⁹.

Steuerliche Beweislastregeln (Abschn. 31 Abs. 4, 5 KStR) über die Angemessenheit eines Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sind für das Strafverfahren nicht verbindlich. Der Strafrichter hat über die Angemessenheit selbst zu entscheiden.¹⁰⁰

2.5.3 Umsatzsteuer/Vorsteuer/Karussellgeschäfte/Auslandsgeschäfte

2.5.3.1 Umsatzsteuer-Karussellgeschäfte¹⁰¹

Das sog. USt-Karussell dient der Einsparung von USt durch den sog. Missing Trader, wodurch sich die Ware zu Lasten des Fiskus »verbilligt«. Die Kette besteht aus mindestens drei, in der Regel aus vier Firmen:

- **Missing Trader** (= verschwundener Unternehmer)
Dabei handelt es sich um eine zwischengeschaltete Person/Scheinfirma, die vermögenslos ist, oder nach Einleitung von FA-Maßnahmen einen Insolvenzantrag stellt oder spurlos verschwindet oder die USt zwar anmeldet oder auch nicht, aber jedenfalls die USt nicht abführt.
- **Buffer** (= Puffer, Prellbock)
Zwischengeschaltete Firmen zur Verschleierung des Leistungswesens. Sie arbeiten scheinbar ordnungsgemäß.
- **Exporteur/Distributor**
Firma, die die Waren vom Buffer bezieht und anschließend steuerfrei in einen Ausgangsmitgliedstaat der EU veräußert und die ihm berechnete USt als Vorsteuer abzieht.
- **Endabnehmer**
Dabei handelt es sich in der Regel um gutgläubige Firmen als Kunden der »Buffer-Firma«.

Der EuGH¹⁰² hat inzwischen klargestellt, dass jeder Umsatz in einer Lieferkette für sich zu betrachten ist. Vorausgehende oder nachfolgende Ereignisse ändern nichts am Charakter eines Umsatzes in einer Lieferkette. Deshalb wird das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug dadurch, dass ein anderer Umsatz in der Kette mit einem Betrug behaftet ist, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann, nicht berührt.

93 FG Düsseldorf v. 14. 02. 2005, EFG 2005, 969.

94 Hessisches FG v. 07. 05. 2004, OFD Frankfurt a.M. v. 08. 11. 2005, DStR 2006, 97.

95 OFD Hannover v. 09. 12. 2005, DStR 2006, 97.

96 FinMin Saarland v. 21. 10. 2005, DStR 2006, 39.

97 BGH v. 07. 11. 2006, 5 StR 453/06.

98 BFH v. 13. 12. 2006, DStR 2007, 434 = BStBl II 2007, 393.

99 NJW 2008, 3346.

100 Frenzen/Gast/Joecks – § 370 AO Rnr. 56.

101 Fumi in einer Anmerkung zum Hessischen FG v. 05. 01. 2001, EFG 2003, 890; FG Saarland v. 13. 05. 2003, EFG 2003, 1049; Hentschel, wistra 2005, 371; FG Baden-Württemberg v. 07. 05. 2004, EFG 2004, 1405; Hessisches FG v. 22. 07. 2002, EFG 2003, 1206; Hessisches FG v. 30. 06. 2004, EFG 2004, 1558, vom BFH aufgehoben und zurückverwiesen, weil nicht geprüft worden ist, ob der Kläger von der Einbindung in das Karussell wusste, BFH v. 19. 04. 2007, Az. V R 48/04, n.v.

102 EuGH v. 12. 01. 2006, DStR 2006, 252 = wistra 2006, 177; Anm. v. Füllsack, DStR 2006, 456; so auch EuGH v. 06. 07. 2006, DStR 2006, 1274; dementspr.: BFH v. 19. 05. 2010, BFH/NV 2010, 2132 = DStRE 2010, 1263; BGH v. 08. 02. 2011, NJW 2011, 1616; BFH/NV 2011, 1103 Ls.