

Institut für Juristische Weiterbildung

Rechtsanwalt Dr. Ulrich Möllenhoff

# Materielles Steuerstrafrecht

Kurseinheit 1:

Tatbestand der Steuerhinterziehung

Version von November 2018

rechts  
wissenschaft

Der Inhalt dieses Dokumentes darf ohne vorherige schriftliche Erlaubnis durch die FernUniversität in Hagen nicht (ganz oder teilweise) reproduziert, benutzt oder veröffentlicht werden. Das Copyright gilt für alle Formen der Speicherung und Reproduktion, in denen die vorliegenden Informationen eingeflossen sind, einschließlich und zwar ohne Begrenzung Magnetspeicher, Computerausdrucke und visuelle Anzeigen. Alle in diesem Dokument genannten Gebrauchsnamen, Handelsnamen und Warenbezeichnungen sind zumeist eingetragene Warenzeichen und urheberrechtlich geschützt. Warenzeichen, Patente oder Copyrights gelten gleich ohne ausdrückliche Nennung. In dieser Publikation enthaltene Informationen können ohne vorherige Ankündigung geändert werden.

---

Einleitung .....	2
Materielles Steuerstrafrecht I - Tatbestand der Steuerhinterziehung .....	4
1.1    Grundsätzliches zum Tatbestand der Steuerhinterziehung (unter Berücksichtigung der verschiedenen Steuerarten) .....	4
1.1.1    Die Tathandlung der Steuerhinterziehung und deren Schutzgut.....	4
Zusammenfassung zu 1.1.1.: .....	8
1.1.2    Hinterziehung verfassungswidriger Steuern.....	9
Zusammenfassung 1.1.2: .....	13
1.1.3    Die Steuerhinterziehung als Erfolgsdelikt.....	13
Zusammenfassung 1.1.3: .....	17
1.2    Die Einzelheiten des Tatbestandes .....	18
1.2.1    Angaben machen.....	18
Zusammenfassung 1.2.1: .....	22
1.2.2    Steuerlich erhebliche Tatsachen .....	23
Zusammenfassung der Lektion 1.2.2:.....	27
1.2.3    Täuschung der Finanzbehörden .....	28
Zusammenfassung 1.2.3: .....	37
1.2.4    Die Verletzung von Berichtigungspflichten .....	37
Zusammenfassung der Lektion 1.2.4:.....	45
1.2.5    Die Verkürzung der Steuer als Taterfolg .....	45
Zusammenfassung der Lektion 1.2.5:.....	50
1.2.6    Das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO .....	51
Zusammenfassung der Lektion 1.2.6:.....	55
1.2.7    Schätzung im Steuerstrafrecht .....	56
Zusammenfassung der Lektion 1.2.7:.....	60
1.2.8    Steuerverkürzung auf Zeit .....	60
Zusammenfassung der Lektion 1.2.8:.....	62
1.2.9    Kausalität im Steuerstrafrecht .....	63
1.2.10    Zurechnungszusammenhang .....	64
Zusammenfassung der Lektion 1.2.9:.....	64
1.2.11    Versuch .....	65
1.2.11.1    Objektiver Tatbestand.....	65
1.2.11.2    Subjektiver Tatbestand.....	66
Zusammenfassung der Lektion 1.2.10:.....	67

## 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.<sup>1</sup> 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 Niedrigsteuergewässern 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. Ab dem 30.09.2018 findet der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen statt.<sup>2</sup> 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 und weitere Berichtspflichten befinden sich in der gesetzgeberischen Pipeline. Man wird diese Diskussio-

---

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

2 BMF, Schreiben vom 28.06.2018 – IV B 6 – S 1315/13/10021.

nen aufmerksam beobachten müssen, in der Hoffnung, dass sie juristisch fundiert und sachlich bleiben.

## Materielles Steuerstrafrecht I - Tatbestand der Steuerhinterziehung

### 1.1 Grundsätzliches zum Tatbestand der Steuerhinterziehung (unter Berücksichtigung der verschiedenen Steuerarten)

#### 1.1.1 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.

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**<sup>3</sup>.

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.



#### 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.

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

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 eines Umsatzsteuerkarussells.<sup>4</sup>

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<sup>5</sup>. 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.

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 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.

#### **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.

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

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

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 Hinterziehungsbetrages noch eine Einstellung wegen Geringfügigkeit denkbar erscheint, ist dies im Falle des Betruges 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<sup>6</sup>. 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 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

---

6 Rolletschke, Steuerstrafrecht, S. 2, Kohlmann/Ransiek § 370 Rn. 54.



Mitgliedstaat statt, findet die Umsatzbesteuerung nach dem Umsatzsteuerrecht des jeweiligen Einfuhrstaates der EU statt.

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 Mitgliedstaaten 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.



Diese Frage wird steuerrechtsdogmatisch nicht eindeutig gelöst. Rechtlich dürfte die Subsumtion unter den Tatbestand des § 370 AO schwer fallen, 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

Behörde 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.<sup>7</sup>



#### 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?

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.

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

### Zusammenfassung zu 1.1.1.:

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.

<sup>7</sup> Schmitz/Wulf in Münchener Kommentar zum StGB, § 370 AO Rn. 355.

### 1.1.2 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: Soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind, kann sie vorläufig festgesetzt werden.<sup>2</sup> 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. die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens bei dem Gerichtshof der Europäischen Union, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht ist oder
4. 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 leer laufen würden, da nahezu immer bei Verschärfung die Frage der Verfassungsmäßigkeit diskutiert wird.

#### **HINWEIS:**

Sollte 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 verletzten 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.<sup>8</sup> Die Vorlage kann von Seiten des Klägers nicht erzwungen werden. Sie kann nur ange-regt 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.

Der vorgenannte Verfahrenshinweis zeigt, wie zeitaufwendig die Klärung der Verfassungsmäßigkeit ist, die nach Erfahrung des Autors mehrere Jahre in Anspruch nehmen kann. Diese Phase

<sup>8</sup> BVerfG, 13.04.2017 – 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249.

ab Inkrafttreten des Gesetzes bis zur Feststellung der Verfassungswidrigkeit dauert mehrere Jahre.

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, erlassen wird. 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.



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.<sup>9</sup>

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.

Die Gegenmeinung argumentiert mit dem Schutzbereich und führt aus, eine verfassungswidrige Steuer soll nicht mehr vom Schutzbereich der strafbaren Steuerhinterziehung gedeckt sein.<sup>10</sup>

Die Strafbarkeit entfällt auch nicht nach Ablauf der Weitergeltungsfrist wegen der 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.

9 MüKo StGB, § 370 AO, Rn. 70, Wulf wistra 2001, 41 (49); Hübschmann/Hepp/Spitaler/Hellmann § 370 Rn. 52.

10 MüKo StGB, § 370 AO, Rn. 69, Kohlmann/Hilgers-Klautzsch wistra 1998, 161 (166); TipkeGmbHR 1996, 8 (15); ders., FS Kohlmann, S. 555.

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.<sup>11</sup> 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.

### **Zusammenfassung 1.1.2:**

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.

### **1.1.3 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 Steuerstempeler 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

<sup>11</sup> 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.

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.

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.<sup>12</sup> 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.



#### 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, 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, 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.

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.<sup>13</sup> 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 werde, 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.

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.



#### 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.<sup>14</sup>

Die Rechtsprechung geht hier einen anderen Weg, bejaht die Voraussetzung des objektiven Tatbestandes aber stellt die Frage nach dem Vorsatz.<sup>15</sup>

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.“

Unerheblich ist, in welchem Zusammenhang die Steuerverkürzung oder das Erlangen ungerechtfertigter Steuervorteile erreicht werden muss. Möglich ist dies im Steuerfestsetzungsverfahren,

14 MüKoStGB AO § 370 Rn. 160.

15 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.

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.<sup>16</sup>

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

**Zusammenfassung 1.1.3:**

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.

16 MüKoStGB AO § 370 Rn. 74 m.w.N.

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.

## 1.2 Die Einzelheiten des Tatbestandes

### 1.2.1 Angaben machen

Zur Erfüllung des Tatbestandes des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO muss über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden. Der Straftatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist kein Sonderdelikt und setzt die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nicht voraus. Täter einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) kann daher auch derjenige sein, den selbst keine steuerlichen Pflichten treffen. Ausreichend ist, dass er durch unrichtige Angaben auf ein steuerliches Verfahren Einfluss nimmt.<sup>17</sup>

Sinnvoll ist, auch wenn es trivial erscheint, sich zunächst mit der Tathandlung selbst zu beschäftigen. Die „Angabe“ ist ein Kommunikationsakt, also eine ausdrückliche oder auch konkludente Erklärung mit einem steuerrechtlich relevanten Informationsgehalt, zwischen dem Täter und dem Informationsempfänger.<sup>18</sup> Der Täter muss anhand des Kommunikationsaktes auf das Vorstellungsbild des Empfängers einwirken, sodass bei diesem die Vorstellung über Tatsachen entsteht. Die **ausdrückliche Erklärung** ist die Tathandlung der ersten Alternative des Tatbestandes:

§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO: „... wer, den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht...“

Eine ausdrückliche Erklärung kann gegenüber dem Informationsempfänger mündlich, schriftlich, sowie durch andere entsprechende technische Mittel – E-Mail, Fax, Telefon, Datenspeicher – erfolgen. Im Besteuerungsverfahren werden die relevanten Angaben regelmäßig durch die Steuererklärung kommuniziert. Die Steuererklärung als besondere Form der Übermittlung von Angaben gem. § 150 AO erfasst nach § 150 Abs. 6 AO die ausdrückliche Erklärung von steuererheblichen Angaben auf maschinell verwertbaren Datenträgern oder durch Datenfernübertragung und zudem alle schriftlichen, elektronischen oder auch mündlichen Äußerungen des Steuerpflichtigen in diesem Zusammenhang - zum Beispiel auf Nachfragen des Finanzamtes. Dementsprechend sind auch die unmittelbare Eingabe von Steuerinformationen in die EDV der jeweiligen Behörde oder die Angabe von Steuerdaten im Rahmen des elektronischen Elster-Verfahrens der Steuerbehörden als ausdrückliche Erklärungen und Kommunikationsakt zu werten.<sup>19</sup>

Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Erklärungen unterzeichnet sind. Dies ist steuerstrafrechtlich irrelevant, auch wenn es für die Wirksamkeit der Erklärung erforderlich sein mag. Es muss lediglich der Erklärende erkennbar sein. Es kommt hier auf den Empfängerhorizont des Erklärungsempfängers an.

17 BGH, Urteil vom 05.09.2017 – 1 StR 198/17, wistra 2018, 263.

18 vgl. MüKo; 2. Aufl. 2015; § 370 AO Rn. 215. Schönke/Schröder/Perron § 264 StGB Rn. 43.

19 vgl. MüKo; 2. Aufl. 2015; § 370 AO Rn. 216.

Im Zollrecht existiert eine ähnlich vorgeschriebene elektronische Übermittlungsform. Bereits vor der Einführung von ELSTER als elektronische Steuerklärungsform hatte die deutsche Zollverwaltung ATLAS (Automatisiertes Tarif- und Lokales Zoll-Abwicklung-System) eingeführt. Der – ggf. Einfuhrabgaben auslösende – Einfuhrvorgang wird durch mehrere Erklärungen begleitet. Bevor die Ware die Europäische Union erreicht ist eine elektronische summarische Eingangsanmeldung abzugeben, Art. 127 UZK. Nach Gestellung der Ware folgt die Notwendigkeit der Abgabe einer Zollanmeldung zur Überführung der Ware in ein Zollverfahren. Sämtliche Anmeldungen werden heutzutage elektronisch abgegeben. Einer Unterschrift bedarf es an keiner Stelle. Auch wenn es hierfür bisher noch keine detaillierten Gerichtsentscheidungen gibt, so wird man sagen müssen, dass auch eine mit Täuschungsabsicht abgegebene elektronische summarische Eingangsanmeldung die Tathandlung des Angaben Machens und damit den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllen kann, sofern dadurch kausal Einfuhrabgaben verkürzt werden. Eine fehlerhafte elektronische Zollanmeldung, die die für die buchmäßige Erfassung erforderlichen Details zur Ware, deren Menge und Wert falsch oder unvollständig enthält, erfüllt sicherlich die Tathandlung des Angaben machen. Zukünftig könnte es in diesem Zusammenhang zu rechtlichen Problemen kommen, weil im Rahmen des Zollrechts, dass seitdem 1. Mai 2016 gilt, vorgesehen ist, dass die Unterlagen, die zum Nachweis bestimmter Eigenschaften einer Ware, zum Beispiel deren Ursprung, nicht mehr der Zollanmeldung beizufügen sind. Vielmehr hat der Anmelder das Vorliegen dieser Nachweise mittels Anbringen einer bestimmten Codierung im Rahmen der elektronischen Zoll Anmeldung zu erklären.

Erklärungen können in anderen Mitteilungen oder Willenserklärungen enthalten sein. So fällt unter eine Erklärung in diesem Zusammenhang auch die Willenserklärung, mit der eine tatsächliche Verständigung vereinbart wird oder auch die fehlerhafte Information, die der Steuerpflichtige im Rahmen des Vollstreckungsverfahrens gibt. Gleiches gilt für Erklärungen im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens. Auch diese fallen unter die Tathandlung Angaben machen. Es bedarf nicht der Erklärung innerhalb einer (Steuer-)erklärung.

Bei der Verwendung von amtlichen Formularen kann sich der Inhalt der Erklärung aus einer Kombination von Formularfeld und Eintragung ergeben, insbesondere, wenn nach einer bestimmt definierten Tatsache gefragt wird und die ggf. anders gemeinte Antwort in das Formularfeld eingetragen wird. Dies wird immer Fragen nach dem subjektiven Tatbestand hervorrufen: Wollte der Täter das erklären, was sich aus Kombination von Formularfeld und Eintrag ergibt?

Eine Angabe von steuerlich erheblichen Tatsachen kann zudem auch durch schlüssiges, **konkludentes Verhalten** erfolgen. Eine konkludente Erklärung ergibt sich aus Verhalten das im jeweiligen Kontext als Informationsmitteilung verstanden werden darf. Maßgeblich für die Bewertung, ob eine konkludente Erklärung vorliegt, ist dabei die Bewertung nach dem objektiven Empfängerhorizont. Dem Verhalten, aus dem die Erklärung geschlossen wird, muss auf Empfängerseite ein bestimmter Erklärungsgehalt zukommen und die Erwartung einer Erklärung dieser Angaben muss rechtlich geschützt sein.<sup>20</sup>

---

20 Ransiek in: Kohlmann; Steuerstrafrecht, Rn. 216.

**BEISPIEL:**

Der Steuerpflichtige übersendet dem Sachbearbeiter der Veranlagungsstelle kommentarlos gefälschte Unterlagen, die beispielsweise die Berechtigung zum Vorsteuerabzug belegen. Hier musste der Sachbearbeiter der Veranlagung darauf schließen, die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs lägen vor. Darin liegt die konkludente Erklärung, die Unterlagen seien richtig und belegen die Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

Eine konkludente Erklärung kann auch im Rahmen von Angaben bei der Verwendung der amtlichen Vordrucke für die Steuererklärung vorliegen, da in diesen Vordrucken regelmäßig nur Zahlen eingetragen werden, deren Grundlage eine Bewertung des jeweiligen Sachverhaltes durch den Steuerpflichtigen ist. Wenn dieser Bewertung ein unzutreffender Sachverhalt zugrunde liegt, kann hier eine konkludente Erklärung dieser Falschangaben gesehen werden.

Eine weitere konkludente Erklärung kann auch in bloßen Handlungen im Rahmen des Grenzübergangs liegen. Das dafür anschaulichste Beispiel ist die Nutzung des grünen Ausgangs im Flughafen, um auf diese Weise bei der Einreise zu erklären, keinerlei anmeldepflichtige Waren bei sich zu haben.

Eine konkludente Erklärung ist auch darin zu sehen, dass ein Berater mangels korrekter Buchführung nachentwickelte "Abrechnungen" übersendet, um dem Finanzamt die steuerliche Schätzung zu ermöglichen. Für den Fall, dass diese Abrechnungen so manipuliert sind, dass sie zu einer günstigeren Steuererklärung führen, kann eine Tathandlung vorliegen, die den Vorwurf einer Steuerhinterziehung rechtfertigen kann.

Gelegentlich wird zudem angenommen, dass eine unklare Erklärung ggf. eine konkludente Erklärung sein könnte. Reicht ein Täter eine "Fachbuchquittung" im Rahmen seiner Steuererklärung ein, erklärt er damit konkludent, er habe ein Fachbuch erworben, was ihn zum Werbungskostenabzug berechtige.

**EXKURS:****Zusammenveranlagung von Steuerpflichtigen**

Bei zusammen veranlagten Steuerpflichtigen, wie z.B. Ehegatten, kommt es für die Zurechnung der ggfs. falschen Angaben darauf an, aus wessen steuerlichen Sphäre diese stammen. So entspricht es der Erfahrung, dass im Falle falscher Angaben in einer gemeinsamen Steuererklärung ein Ehegatte falsche Angaben macht und der Ehepartner die daraus resultierende Steuererklärung lediglich mitunterschreibt. Hier stellt sich die Frage, wer falsche Angaben gemacht hat, weil letztlich beide Steuerpflichtige die Steuererklärung unterzeichnet haben.

In einem solchen Fall soll nach BFH der unterzeichnende Ehegatte weder steuerlich, noch strafrechtlich zu belangen sein.<sup>21</sup>

BFH vom 16.4.2002, Az. IX R 40/00: „Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten im Einkommensteuerrecht liegt eine Beihilfe oder Mittäterschaft eines Ehegatten nicht schon dann vor, wenn ein Ehegatte die Einkommensteuererklärung mit unterzeichnet, obschon er weiß, dass die Angaben seines Gatten über dessen Einkünfte unzutreffend sind.(...) Vielmehr beschränkt sich der Erklärungsgehalt der Unterschrift auf die Tatsachen, die den jeweiligen Ehegatten betreffen. (...) Ein Ehegatte macht Angaben nur zu dem Sachverhalt, der seiner Wissenssphäre zuzurechnen ist. (...) Mit der so jeweils zu unterscheidenden Wissenssphäre korrespondiert der Erklärungsgehalt der Unterschrift und damit der Verantwortungsbereich des jeweiligen Ehegatten: Betrifft die Erklärung Einkünfte, die nur von einem Ehegatten erzielt werden, so macht nur derjenige Ehegatte „Angaben“, der den Tatbestand dieser Einkunftsart verwirklicht. Bezieht sich die Einkommensteuererklärung hingegen auf solche Besteuerungsmerkmale, die - wie z. B. Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen - beide Ehegatten betreffen, so beziehen sich auch ihre Erklärungen auf diese Merkmale.“

Der Ehegatte ist nicht Garant des Steueranspruches des Staates. Das Institut der Zusammenveranlagung von Ehegatten hat lediglich den Zweck, die Steuersätze für beide angemessen zu reduzieren, sofern ein Ehegatte beispielsweise Familien bedingt weniger verdient als der andere Ehegatte. Auch der BGH hat inzwischen diese Rechtsauffassung bestätigt.<sup>22</sup> In diesem Beschluss hat der BGH zwar nicht direkt auf die BFH Rechtsprechung verwiesen, bedient sich aber ähnlicher Argumentation.

BGH vom 17.4.2008, Az. 5 StR 547/07: „Die Angeklagte N S hat sowohl die Körperschaftsteuererklärung als auch die Gewerbesteuererklärung für das Wirtschaftsjahr 2002 unterschrieben und ist bereits deswegen in diesem Fall Täterin der Steuerhinterziehung. In den beiden anderen Fällen, in denen die Angeklagte die Steuerklärungen nicht selbst unterschrieb, hat die StrK die Angeklagte rechtsfehlerfrei als Mittäterin (§ 25 Abs. 2 StGB eingestuft. Das Verschweigen der verdeckten Gewinnausschüttungen in der Körperschaftsteuererklärung und der Gewerbesteuererklärung entsprach dem Tatplan beider Angeklagter. Mit dem Verbuchen der Scheinrechnungen und dem Ausstellen unrichtiger „Korrekturrechnungen“ leistete auch die Angeklagte wesentliche Tatbeiträge zur Abgabe unvollständiger Steuerklärungen, für deren Inhalt sie als Mitgeschäftsführerin verantwortlich war. Sie hatte auch erhebliches Eigeninteresse am Taterfolg, da sie als Mitgesellschafterin die Veräußerungserlöse privat vereinnahmen wollte, ohne darauf Steuern zu entrichten.“

An dem Beschluss des BGH ist noch etwas anderes gut zu erkennen: Im Einzelfall ist zu prüfen, ob der Ehegatte des „Haupttäters“ aufgrund seines sonstigen Tatbeitrages nicht gegebenenfalls Beteiligter ist. Inwieweit man im konkreten Einzelfall eine solche Handlung sehen kann, ist Fallfrage. Es kann – wie in dem Fall, über den der BGH zu entscheiden hatte – eine aktive Tathandlung durch Unterstützung bei fehlerhaften Buchungen oder einem gemeinsamen Tatplan geben,

21 MüKo; 2. Aufl. 2015; § 370 AO Rn. 221; BFH v. 16.4.2002 – IX R 40/00; wistra 2002, 353.

22 BGH v. 17.4.2008 – 5 StR 547/ 07; wistra 2008, 310.

die sogar zur Mittäterschaft führt. Gleichmaßen ist denkbar, dass das Verhalten aber auch als psychische Beihilfe, als Bestärkung des Tatentschlusses des Ehegatten, gewertet wird. Ein Anhaltspunkt dafür dürfte ein massives Eigeninteresse an dem Erfolg der Steuerhinterziehung sein.<sup>23</sup>

Es ist nicht erforderlich, dass der Täter die Erklärung selbst abgibt bzw. als Urheber erkennbar ist. Die Steuerhinterziehung ist kein eigenhändiges Delikt. Als Täter kommt auch jeder Dritte, also beispielsweise auch ein Steuerberater, in Betracht.<sup>24</sup> Problematisch ist dies beim Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung, § 378 AO, sofern sie ein Steuerberater begeht. Die herrschende Meinung in der Literatur vertritt die Auffassung, dass ein Steuerberater bei leichtfertigen Fehlern nicht unter den Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung zu fassen ist.<sup>25</sup> Für eine solche Privilegierung fehlt es an der dogmatischen Herleitung. Die Steuerhinterziehung ist kein Delikt, das nur der Steuerpflichtige verüben kann. Die Privilegierung ist auch nicht erforderlich, denn es wird dem Berater in aller Regel an den subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen fehlen.

### **Zusammenfassung 1.2.1:**

1. „Angaben machen“ ist die Tathandlung, die im Gesetz als erste Handlungsoption genannt ist.
2. Sie ist als ausdrückliche Erklärung oder in Form einer konkludenten Handlung möglich, solange aus Sicht des Erklärungsempfängers eine Vorstellung über Tatsachen entsteht.
3. Sie ist auch auf elektronischem Weg möglich. Es bedarf hier nicht zwingend der Unterschrift, solange der Erklärende erkennbar ist. Sowohl die Landes Finanzämter als auch die Bundesfinanzverwaltung machen seit kurzem elektronische Erklärungen zum Regelfall, so dass diese zukünftig den Hauptanwendungsfall darstellen werden.
4. Ein besonderes Problem stellt die Zusammenveranlagung dar, in der mehrere Steuerpflichtige eine gemeinsame Steuererklärung abgeben. Hier ist zu differenzieren nach der steuerlichen Sphäre, die dem jeweiligen Steuerpflichtigen zuzurechnen ist. Der andere Steuerpflichtige ist nicht Garant des Staates, dafür nicht verantwortlich für die Richtigkeit der Angaben, die nicht seiner steuerlichen Sphäre zugerechnet werden können. Es ist gleichwohl möglich, sich an der Tat des anderen Steuerpflichtigen durch aktive Tathandlung oder psychische Beihilfe zu beteiligen.

23 Joecks in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht 8. Aufl., § 370 AO Rn. 523; FG Köln v. 6.10.1999, EFG 2000, 201.

24 MüKo; 2. Aufl. 2015; § 370 AO Rn. 219.

25 MüKo; 2. Aufl. 2015; § 370 AO Rn. 219, OLG Braunschweig v. 8.3.1996 - Ss (B) 100/95, DStR 1997, 715; Wegner PStR 2009, 7, aA Dutte wistra 2000, 201.



## 1.2.2 Steuerlich erhebliche Tatsachen

Als steuerlich erhebliche Tatsachen werden solche Sachverhalte der realen Welt verstanden, die dem Beweis zugänglich und im steuerrechtlichen Sinn für die Entstehung, die Höhe oder die Fälligkeit von Steueransprüchen von Bedeutung also unter den Tatbestand einer besteuerelevanten Norm zu subsumieren sind.<sup>26</sup> Für den Begriff der Tatsache gelten die gleichen Merkmale wie im allgemeinen Strafrecht.

Von Bedeutung ist somit jede unrichtige Behauptung, welche im Rahmen des spezifischen Einzelfalls kausal für eine Steuerverkürzung bzw. steuerrechtliche Vorteilsgewährung ist. Es verbietet sich dementsprechend jede schematische Bestimmung der Erheblichkeit. Vielmehr muss eine von den Umständen des jeweiligen Sachverhalts abhängige Analyse stattfinden.

Im Übrigen sind Tatsachen auch dann steuererheblich, wenn sie nur möglicherweise für die Höhe und Fälligkeit der Steueransprüche von Bedeutung sein können. Eine potenzielle Steuererheblichkeit der Tatsachen genügt insofern.<sup>27</sup> Der Steuerschuldner ist dabei verpflichtet, die Bestimmung der in seinem Fall relevanten Steuertatsachen nach bestem Wissen und Gewissen vorzunehmen.

Vollständig steuerlich irrelevante Tatsachen erfüllen jedoch nicht den Tatbestand. Solche Fallgestaltungen spielen dann eine Rolle, wenn die Finanzbehörden ihre Entscheidung von sachfremden Erwägungen abhängig machen. In der Literatur wird hier der Fall gebildet, dass einem Sachbearbeiter der Finanzverwaltung vorgetäuscht wird, ihm ein bestimmtes Bestechungsgeld zahlen zu wollen und er so bewegt wird, die Steuern zu niedrig festzusetzen. Ob es solche Fälle tatsächlich gibt - insbesondere, ob diese tatsächlich im Rahmen einer Anklage mit dem Vorwurf einer Steuerhinterziehung zur gerichtlichen Entscheidung gebracht werden – erscheint doch zweifelhaft. Es erläutert jedoch, was gemeint ist.

### BEISPIEL:

Ein anderes Beispiel aus der Praxis des Zollrechts, das es häufiger gegeben hat bzw. mutmaßlich nach wie vor häufig gibt, ist die Angabe eines zu geringen Zollwertes bei der Ausfuhr aus der EU. Die Absicht des Täters richtet sich hier nicht auf die Reduktion einer möglichen Ausfuhrabgabe. Diese entstehen nämlich nicht bei Ausfuhr aus der EU. Vielmehr beabsichtigt der Täter, die Papiere der angenommenen Ausfuhranmeldung mit dem zu niedrigen Zollwert dazu zu verwenden, gegenüber dem Zollbeamten im Einfuhrland bei der Überlassung der Ware einen zu niedrigen Wert der Ware zu suggerieren. Ein niedriger Warenwert reduziert etwaige Motivationszahlungen an die individuellen Stellen im Einfuhrland.

Der Ausführer verkürzt im vorgenannten Fall keine Ausfuhrabgaben der EU, da es diese zumindest derzeit nicht gibt. Er beabsichtigt die Reduktion des Bestechungsgeldes des Zöllners des Einfuhrlandes. Das Bestechungsgeld ist keine Steuer. Allerdings nimmt er dabei billigend in Kauf, dass durch die Angabe eines zu niedrigen Zollwertes die Einfuhrabgaben des



26 MüKo; 2. Aufl. 2015; § 370 AO Rn. 248.

27 Söhn in: Hübschmann, Kommentar zur AO und FGO; § 90 Rn. 53.

Drittlandes in Folge zu niedriger Zollwerte verkürzt werden. Dies erfüllt den Tatbestand der Steuerhinterziehung, da ein bedingter Vorsatz ausreichend ist. Sollte die Einfuhranmeldung korrekt abgegeben werden, ist der Vorgang in keiner Weise strafrechtlich relevant.

Problematisch ist bei der Steuerhinterziehung grundsätzlich die Abgrenzung von Tatsachen und Werturteilen bzw. Rechtsmeinungen des Steuerschuldners.<sup>28</sup> Der Schuldner verwendet im Regelfall Formulare zur Erfüllung seiner Steuerpflicht, in die er Zahlen einträgt, welche von ihm selbst ermittelt wurden. Insofern kommt der Eintragung dieser Zahlen neben der Tatsachendarstellung auch ein wertendes / erklärendes Element zu (z.B. bei der Bestimmung, welche Ausgaben Werbungskosten darstellen). Bei der Bewertung dieser „Tatsachen kraft rechtlicher Subsumtion“<sup>29</sup> ist auf diese Unterscheidung zu achten (vgl. unten „unrichtige Angaben“). Hier kommt es auf den Empfängerhorizont des Erklärungsempfängers also des Finanzamts an. Danach ist ein Steuerpflichtiger verpflichtet, das Finanzamt auf dem Finanzamt unbekannte Lebenssachverhalte hinzuweisen, um ihm eine Prüfung der Rechtmäßigkeit zu ermöglichen.<sup>30</sup> Im Gegenzug liegt dann aber auch eine Ermittlungspflicht beim Finanzamt. Das kann im Rahmen der Strafzumessung von Bedeutung sein.

In der Reinform ist die Abgrenzung unproblematisch. Erklärt der Steuerpflichtige eine Tatsache, die er gegebenenfalls belegen kann, oder äußert er eine Rechtsansicht, für die er entsprechende Argumente finden kann, ist die Sache einfach. Die Abgrenzung ist dann problematisch, wenn der Steuerpflichtige unter Zugrundelegung einer Rechtsansicht, die von der Rechtsansicht des Erklärungsempfängers abweicht, Tatsachen darstellt, ohne gleichzeitig zu erklären, dass er sich einer bestimmten Rechtsansicht angeschlossen hat.



#### BEISPIEL:

Der Steuerpflichtige setzt auch Kosten von Kleidung als Werbungskosten an, die nicht als solche anerkannt werden können, beispielsweise weiße Socken für Ärzte oder Kosten des Anzuges nebst Krawatte für Bankmitarbeiter. Die Bezeichnung Berufskleidung ist Folge seiner Subsumtion, gleichwohl stellt dies für den Veranlagungsbeamten eine Tatsache dar, weil er nicht erkennen kann, was sich hinter der Kostenaufstellung des Steuerpflichtigen verbirgt.

Hier wird man vom Erklärungsempfängerhorizont ausgehen müssen. Musste der Veranlagungsbeamte davon ausgehen, dass eine Tatsache erklärt wird, wird man im objektiven Tatbestand die Täuschungshandlung annehmen müssen. Sollte also der Veranlagungsbeamte davon ausgehen, der Arzt habe tatsächlich Berufskleidung wie Kittel oder OP - Kleidung erworben, wird man bei der Angabe der Kosten für die weißen Socken eine Täuschungshandlung annehmen. Beim Bankmitarbeiter kommt man zu einem anderen Ergebnis. Hier ist keine Berufskleidung, die den Werbungskostenabzug rechtfertigt denkbar, da die Kosten der gehobenen Kleidung, wie sie in der Regel in Banken getragen wird, nicht absetzbar sind.

28 Hellmann in: Hübschmann, Kommentar zur AO und FGO; § 370 Rn. 74.

29 Hübschmann; Kommentar zur AO und FGO; § 370 Rn. 74.

30 BFH, Urteil vom 25.01.2017, I R 70/15, BeckRS 2017, 94654, NZWiSt 2018, 300.

Die konkrete Frage ist, inwieweit der Steuerpflichtige sich immer an der Rechtsansicht der Finanzverwaltung zu orientieren hat. Ist er verpflichtet, abweichende Rechtsansichten zu kennzeichnen? Was ist in dem Fall, in dem ein erstinstanzliches Gericht eine von der Meinung der Finanzverwaltung abweichende Rechtsansicht geäußert oder bestätigt hat? Besteht dann immer noch eine Kennzeichnungspflicht? Eine solche Hinweispflicht in jedem Fall zu fordern, ist zumindest insofern problematisch, als dass sich die Verwaltung in zahlreichen Einzelfragen nicht an die höchstrichterliche Rechtsprechung hält und gegenteilige sogenannte Nichtanwendungserlasse veröffentlicht. Zumindest in diesen Fällen wird es für den Steuerpflichtigen nicht zumutbar sein, dass er sich selbst an die Nichtanwendungserlasse gebunden fühlt, quasi trotz Bestätigung in der Rechtsprechung noch prüft, inwieweit die gerichtliche Meinung von der Verwaltung geteilt wird, obwohl die Nichtanwendungserlasse ausschließlich die Verwaltung binden.

Hier ist eine gewisse Klärung durch eine Grundsatzentscheidung des Bundesgerichtshofs<sup>31</sup> eingetreten. Der Bundesgerichtshof unterscheidet hier zwischen Verpflichtung, einen Sachverhalt vollständig darzustellen, sodass alle steuerlich erheblichen Tatsachen enthalten sind, und der Verpflichtung, auf eine gegebenenfalls abweichende Rechtsansicht der Finanzverwaltung hinzuweisen. Zu der ersten Pflicht erläutert der Bundesgerichtshof, dass der Steuerpflichtige nicht nur die seiner Rechtsansicht nach erheblichen Tatsachen vorzutragen hat, sondern sämtliche steuerliche Tatsachen, die es der Finanzverwaltung erlauben, einen Sachverhalt abweichend zu beurteilen. Anders ist dies bei der Hinweispflicht auf eine abweichende Rechtsansicht. Hier lässt der Bundesgerichtshof offen, inwieweit der Steuerpflichtige eine solche Hinweispflicht hat. Wie oben ausgeführt, ist diese Pflicht ernsthaft zweifelhaft.

BGH vom 10.11.1999, 5 StR 221/99: „bb) Der Umfang der für den Steuerpflichtigen bestehenden Mitteilungspflichten ergibt sich indes unmittelbar aus dem Gesetz. So steht es dem Steuerpflichtigen nicht etwa frei, den Steuerbehörden aus einem Gesamtsachverhalt nur einen Teil der Tatsachen richtig vorzutragen und sie im Übrigen nach Maßgabe einer nicht offengelegten, ersichtlich strittigen eigenen rechtlichen Bewertung des Vorgangs zu verschweigen, obwohl die Einzelheiten für die steuerliche Beurteilung bedeutsam sein können (BGHSt 37, 266, 284 f.). Nach § 90 Abs. 1 Satz 2 AO haben die Beteiligten im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO müssen die Angaben nicht nur richtig sein, sondern auch vollständig. Da sich hinter den mitgeteilten Zahlen die verschiedensten Sachverhalte verbergen können, die für das Finanzamt nicht erkennbar sind, besteht zumindest eine Offenbarungspflicht für diejenigen Sachverhaltselemente, deren rechtliche Relevanz objektiv zweifelhaft ist (vgl. auch BGH wistra 1986, 27, 28; wistra 1995, 69). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die von dem Steuerpflichtigen vertretene Auffassung über die Auslegung von Rechtsbegriffen oder die Subsumtion bestimmter Tatsachen von der Rechtsprechung, Richtlinien der Finanzverwaltung oder der regelmäßigen Veranlagungspraxis abweicht. In einem derartigen Fall kann es ausreichend sein, die abweichende Rechtsauffassung mitzuteilen, wenn deren Schilderung die erforderliche Tatsachenmitteilung enthält.

31 BGH vom 10.11.1999, 5 StR 221/99, wistra 2000, 137.

Auch im Zollrecht ergibt sich die Frage nach der Abgrenzung von Tatsache und Rechtsansicht häufig. Gegenwärtig wird diese Frage bei der Verwendung fehlerhafter Zolltarifnummern erörtert. Im Rahmen einer Zollanmeldung ist die Ware zum einen textlich zu beschreiben, zum anderen ist ihr eine Zolltarifnummer zuzuweisen. Im System des Europäischen Zolltarifs ist für jede Ware eine differenzierte Zolltarifnummer vorgesehen. In der den logistischen Prozessen innewohnenden Geschwindigkeit wird dabei häufig auf eine allzu genaue textliche Warenbeschreibung verzichtet. Zumindest werden Waren nicht so detailliert beschrieben, dass es dem Erklärungsempfänger möglich wäre, selbst eine Einordnung in den Zolltarif vorzunehmen, bzw. die Korrektheit der Tarifierung zu beurteilen. Da allerdings von der zugewiesenen Zolltarifnummer der jeweilige Zollsatz abhängt, stellt sich die Frage, ob in der fehlerhaften Zolltarifnummer eine steuererhebliche „Tatsache“ zu sehen ist.

Das ist bisher gerichtlich nicht entschieden. Allerdings wird man das nach oben genannten Grundsätzen des BGH annehmen müssen. Die Angabe der Zolltarifnummer ist grundsätzlich das Ergebnis der Subsumtion der Wareneigenschaft unter die Kombinierte Nomenklatur, also das europäische Verzeichnis der Zolltarifnummern und Zollsätze. Neben der Rechtsansicht, welche Zolltarifnummer für die betreffende Ware richtig ist, sollte der Erklärende auch die Tatsachen vollständig angeben und – so der BGH – auch diejenigen Tatsachen erwähnen, die es dem Zollbeamten ermöglichen, die Abweichung seiner Rechtsansicht zu erkennen. Wenn die Beschreibung der Ware nicht so detailliert ist, dass die fehlerhafte Zolltarifnummer erkannt werden kann, ist der geschilderte Sachverhalt unvollständig. Man wird dann bei der Zolltarifnummer auch von einer Tatsache ausgehen müssen.

Besondere Bedeutung muss im Rahmen der Bestimmung von steuererheblichen Tatsachen auch der Frage zukommen, inwiefern Belege und Nachweise für beispielsweise Steuererleichterungen als steuererhebliche Tatsachen zu werten sind. So geht die Strafrechtsprechung in bestimmten Fällen davon aus, dass wenn auch sonst alle Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, hierfür aber der Nachweis fehlt, es sich um eine Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO handeln kann, da eben dieser Nachweis im Rahmen der § 370 AO als materiell-rechtliche Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung eines bestimmten Sachverhaltes zu werten ist.<sup>32</sup>

BGH, Beschluss vom 4.1.1989, 3 StR 415/88: Ein Unternehmer macht sich der Steuerhinterziehung schuldig, wenn er Umsätze als steuerfreie Ausfuhrlieferungen anmeldet, obwohl er die nach UStG § 6 Abs. 4 (1980) erforderlichen Ausfuhrnachweise durch Belege und Aufzeichnungen in der Buchführung nicht erbringen kann.

In dem dort entschiedenen Fall ging es um den Nachweis durch einen Zeugen, der sich im Ausland aufgehalten hat und den Grenzübertritt der Ware zur Annahme der steuerfreien Ausfuhrlieferung mutmaßlich hätte bestätigen können. Das Gericht hatte die Frage zu beurteilen, inwieweit dieser Zeuge im Ausland zu vernehmen ist und hat sich dagegen entschieden, weil es die Notwendigkeit sah, dies selbst zu tun aber nicht bereit war, dafür ins Ausland (im konkreten Falle Belgien) zu reisen.

32 vgl. BGH v. 04.01.1989, 3 StR 415/88.

Dieser aus heutiger Sicht eigenartig anmutende Ausgang des Verfahrens stellt nach wie vor den Grundsatz der Nachweisverpflichtung bei Begünstigungen im Steuerrecht da. In heutiger Zeit hat dieses Problem ungleich größere Bedeutung, auch wenn der Zeugenbeweis in der Umsatzsteuer nur noch selten geführt wird, nach aktueller BFH Rechtsprechung auch möglicherweise nicht geführt werden darf.

BFH, Urteil vom 19.3.2015, Ab V R 14/14: Der Unternehmer darf den ihm obliegenden sicheren Nachweis der materiellen Tatbestandsmerkmale einer innergemeinschaftlichen Lieferung auch jenseits der formellen Voraussetzungen gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV nicht in anderer Weise als durch Belege und Aufzeichnungen führen.

Diese Rechtsprechung ist erheblicher Kritik ausgesetzt.<sup>33</sup> Sie gilt derzeit nur für die Frage der Veranlagung. Es bleibt abzuwarten, ob dieser strenge Grundsatz vom EuGH gehalten wird bzw. ob sich die Strafgerichte dieser Strenge anschließen.

#### BEISPIEL:

Bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 6 a UStG fehlt beim ausführenden Unternehmen die Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers. Nach vorgenannter herrschenden Meinung macht sich der leistende Unternehmer, der dennoch die Steuerbefreiung für sich in Anspruch nimmt, bei entsprechendem Vorsatz wegen Steuerhinterziehung allein wegen der fehlenden Aufzeichnung der USt-ID strafbar, da diese Bestandteil des Tatbestandsmerkmals Buchnachweis ist und da bei Fehlen dieses Buchnachweises die Steuerfreiheit nicht gegeben ist.



Diese Handhabung von Nachweisen und Nachweispflichten als steuererhebliche Tatsachen des BGH, welche im Übrigen auch ansonsten die herrschende Meinung darstellt, wird bisweilen aber auch kritisch gesehen, da die strafrechtliche Ahndung - hier von Nachweismängeln - grundsätzlich nur als ultima ratio verhältnismäßig ist. Die Wertung als Steuerstraftat nach § 370 AO führt letztendlich dazu, dass die mangelnde Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des zu steuernden Sachverhaltes bestraft wird.

### Zusammenfassung der Lektion 1.2.2:

1. Eine Tatsache ist ein Sachverhalt, der dem Beweis zugänglich ist. Steuerlich erheblich wird die Tatsache dann, wenn sie für die Entstehung, die Höhe oder die Fälligkeit des Steueranspruchs von Bedeutung ist.
2. Irrelevante Tatsachen, die sich nicht unter einen Steuertatbestand subsumieren lassen, erfüllen nicht die Voraussetzungen der steuerlichen Erheblichkeit.
3. Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, Rechtsansichten der Finanzverwaltung, die von Gerichtsentscheidungen abweichen (Nichtanwendungserlasse), zu berücksichtigen.

<sup>33</sup> zustimmend: Heiner, Hans-Hermann, UR 2015, 773; kritisch: Wäger, Christoph, UR 2015, 702; interessanterweise beide Mitglieder des Senats des BFH, der diese Entscheidung gefällt hat.

4. Mischt der Steuerpflichtige Rechtsansicht und Tatsache, ist dies strafrechtlich nur dann irrelevant, wenn die erheblichen Tatsachen vollständig vorgetragen sind und der Veranlagungsbeamte in der Lage ist, die von seiner Ansicht abweichende Rechtsansicht zu erkennen bzw. aus den gegebenen Tatsachen seine Rechtsansicht zu Grunde zu legen.

### 1.2.3 Täuschung der Finanzbehörden

Die Steuerhinterziehung ist zum einen durch aktives Tun und zum anderen durch Unterlassen möglich, falls eine Handlungspflicht besteht.

Zunächst soll die erste Option, die Tatbegehung **durch aktives Handeln** beleuchtet werden.

Bei der ersten Tatbegehungsoption handelt es sich um eine Tathandlung durch eine falsche Erklärung, also durch aktives Tun.

§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO: „... wer, den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht...“

Die steuerrechtlichen Angaben sind grundsätzlich unrichtig, sofern sie mit dem faktischen steuerrechtlich relevanten Sachverhalt auseinanderfallen, also der Erklärungsinhalt der Angaben des Steuerpflichtigen mit der Wirklichkeit nicht in Einklang steht.

Problematisch ist in diesem Kontext der Fall, dass Tatsachen vom Steuerpflichtigen aufgrund eines anderen Rechtsverständnisses steuerlich anders bewertet und behandelt werden als von der Steuerbehörde. Ist dem Pflichtigen bekannt, dass seine Rechtsauffassung insofern von der (regelmäßig) herrschenden Rechtsauffassung der Behörde (oder des BFH) abweicht, so kommt die durch höchstrichterliche Rechtsprechung ausgeformte Lehre vom objektiven Empfängerhorizont zum Tragen. Diese besagt, dass den Steuerpflichtigen eine Offenbarungspflicht bzgl. seiner Rechtsauffassung und der von ihm getroffenen Bewertung von maßgeblichen Tatsachen trifft, wenn diese objektiv von der Rechtsprechung, der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung (Indiz: Richtlinien der Finanzverwaltung) oder der ihm bekannten Verwaltungspraxis abweichen.<sup>34</sup> Es wird dem Steuerpflichtigen also zugestanden, dass er die Rechtsansicht zugrunde legen darf, welche für ihn am Günstigsten ist, soweit er zwar eine von der Rechtsprechung abweichende Auffassung vertritt, dabei aber die steuerlich relevanten Tatsachen der Finanzbehörde richtig und vollständig mitteilt, sodass die Behörde auf Grundlage der eigenen Rechtsauffassung eine eigene Überprüfung vornehmen kann. Ist dies der Fall, so macht der Steuerpflichtige keine unrichtigen Angaben.<sup>35</sup> Dies wurde im Detail in der vorherigen Lektion besprochen.

Die Steuerhinterziehung kann aber auch in der zweiten Begehungsoption begangen werden, in der Form des „unvollständige Angaben machen“.

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO: „ ... wer ... 2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt ...

34 wistra 2000, 217; BGH Urt. v. 10.11.1999; Rolletschke, Steuerstrafrecht S. 14.

35 Hübschmann; Kommentar zur AO und FGO; § 370 Rn. 84.

Die Vollständigkeit der Angaben muss sich logischerweise jeweils an einem Maßstab messen lassen, welcher die Vollständigkeit definiert. Das sind im Steuerstrafrecht die gesetzlichen Regelungen, die den Umfang und die Tiefe der zu erklärenden Tatsachen vorschreiben. Hier sind insbesondere die Vorgaben des § 90 AO maßgebend und müssen Beachtung finden.

§ 90 Abs. 1 S.2 AO stellt eine Ausformung der Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren dar und bestimmt den Primärinhalt dieser Pflicht des Steuerpflichtigen. Dies ist laut Vorschrift die umfassende Offenlegung der vollständigen und wahrheitsgemäßen Tatsachen für die Besteuerung. Auch in negativer Hinsicht enthält § 90 Abs. 1 S.2 AO ein Behinderungsverbot.<sup>36</sup> Zudem ist es üblicherweise der Fall, dass der Steuerpflichtige mit der Einreichung seiner Steuererklärung zumindest konkludent zum Ausdruck bringt, dass seine Angaben vollständig sind.

Der Begriff der Offenlegung von Tatsachen im Rahmen der Mitwirkungspflicht stellt ein umfassendes Aufklärungsgebot bzgl. des spezifischen Sachverhaltes dar. Es werden insofern alle Tatsachen umfasst, die für eine zuverlässige und wahrheitsgemäße Bestimmung und anschließende Bewertung des steuerrechtlichen Sachverhalts relevant und immanent sind. Fordert die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung auf, so ist er gemäß § 149 Abs. 1 S. 2 AO hierzu gesetzlich verpflichtet mit der Folge, dass sich der Beginn der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO richtet. Eine Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung liegt auch dann vor, wenn das FA zusätzlich ausführt, der Steuerpflichtige möge das Schreiben mit einem entsprechenden Hinweis zurücksenden, falls er seiner Auffassung nach nicht zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sei.<sup>37</sup>

Diese Primärpflicht erlischt nicht durch die Angabe von falschen Tatsachen. Die Art und Weise der Offenlegung ist in § 90 AO nicht genau definiert, sodass jegliche Form der Offenlegung in Betracht kommt.<sup>38</sup>

Die Pflicht des Steuerschuldners zur Offenlegung aller für die wahrheitsgemäße Feststellung des Sachverhalts notwendigen Tatsachen wird begrenzt durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip und darüber hinaus insbesondere durch den Grundsatz der Zumutbarkeit. Die Verpflichtung des Steuerschuldners muss insofern geeignet, möglich, notwendig, erforderlich und angemessen, also verhältnismäßig sein.

Die Zumutbarkeit tritt der Verhältnismäßigkeit ergänzend als rechtsstaatliche Begrenzung von Mitwirkungspflichten zur Seite. Dabei ist ein spezifischer, subjektbezogener Ansatz zur Bestimmung der individuellen Zumutbarkeit gefordert.<sup>39</sup> Sollte die Aufforderung zur Mitwirkung durch die Behörde also unzumutbar sein, so braucht der Schuldner nicht mitzuwirken.

Kriterien zur Bestimmung der individuellen Unzumutbarkeit sind dabei der persönlichen Sphäre des Pflichtigen zu entnehmen, woraufhin Zumutbarkeitskriterien im Rahmen dieses persönlichen Bereichs zu entwickeln sind.

---

36 Hübschmann; Kommentar zur AO und FGO; § 90 Rn. 40.

37 BFH, Urteil vom 04.10.2017 – VI R 53/15, BeckRS 2015, 95124.

38 Hübschmann; Kommentar zur AO und FGO; § 90 Rn. 54 f.

39 Hübschmann; Kommentar zur AO und FGO; § 90 Rn. 96 f.

Zumutbarkeitsgrenzen sind betroffen, wenn die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen Beweise erforderlich machen, die dieser nicht oder nur unter größtem steuerlichen Aufwand zu erbringen in der Lage ist.



#### BEISPIEL:

Zumutbarkeitsgrenzen werden häufig bei Auslandssachverhalten überschritten. Hier ist nach § 90 Abs. 2 AO der Steuerpflichtige in der erhöhten Pflicht, den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Diese Pflicht begegnet im Einzelfall erheblichen Problemen. Insbesondere dann, wenn die Behörden des ausländischen Staates nicht zur Kooperation bereit sind (so z.B. im Falle der Nachweispflicht der Richtigkeit von Ursprungszeugnissen bei der Anwendung reduzierter Zollsätze oder beim Nachweis erfolgter korrekter Besteuerung im Ausland) bzw. erforderliche Zeugen aus dem Ausland nicht erreichbar sind. Zumutbarkeitsgrenzen werden ebenfalls diskutiert im Falle der Übersetzung von Dokumenten aus der englischen Sprache in die Amtssprache Deutsch. Letzterer Fall führt im Rahmen internationaler Konzerne häufig zu Problemen.

Gem. § 370 Abs.1 Nr. 1 AO müssen die Angaben gegenüber Finanzbehörden oder anderen Behörden gemacht werden. Die genaue Erwähnung des Adressaten in § 370 Abs.1 Nr. 1 AO ist notwendig, um von Täuschungshandlungen gegenüber Privatpersonen abzugrenzen.<sup>40</sup> Aus diesem Merkmal ergibt sich insofern, dass eine Täuschung von Privatpersonen, z.B. des Steuerberaters, nicht unmittelbar den Tatbestand erfüllt.<sup>41</sup>

Finanzbehörden im Sinne des § 370 Abs.1 Nr. 1 AO sind die in § 6 Abs.2 AO aufgeführten Stellen. Dabei ist nicht maßgeblich, dass die vom Täter gemachten Angaben im Rahmen einer wirksamen Steuererklärung abgegeben werden - es ist ausreichend wenn der Steuerschuldner zwar nicht den amtlichen Vordruck für die Erklärung nutzt, aber die unrichtigen oder unvollständigen Angaben auf einem anderen Wege an die in § 6 Abs. 2 AO genannten Stellen übermittelt.<sup>42</sup> Die Nichteinhaltung der Formvorschriften ändert mithin nichts daran, dass hier nichtsdestotrotz der Tatbestand erfüllt wird. Ergänzend zu § 6 Abs. 2 AO muss auch § 11 Abs. 1 Nr. 7 StGB als allgemeine strafrechtliche Regelung hinzugezogen werden, welche gem. § 369 Abs. 2 AO auch für das Strafrecht gilt.<sup>43</sup> Insofern sind auch Gerichte als Behörde zu werten, sodass auch ihnen gegenüber unrichtige oder unvollständige Angaben i.S. einer tauglichen Tathandlung des § 370 AO gemacht werden können. Entscheidend ist in diesen Fällen aber, dass durch die jeweiligen Angaben bei Gericht eine Entscheidung herbeigeführt wird, die einen Hinterziehungserfolg verursacht.<sup>44</sup>

Wie oben aufgeführt, kann die Tatbegehung auch durch pflichtwidriges Unterlassen erfolgen. Taugliche Tathandlung kann neben der Erklärung von unvollständigen bzw. unrichtigen Angaben auch das pflichtwidrige „in Unkenntnis lassen“ der Finanzbehörden, im Sinne des Unterlas-

40 Joecks in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht 8. Aufl., § 370 AO Rn. 187.

41 ebda.; vgl. zudem Hellmann in: Hübschmann; Kommentar zur AO und FGO; § 370 Rn. 88.

42 Ransiek in: Kohlmann; Steuerstrafrecht, Rn. 214.

43 Ransiek in: Kohlmann; Steuerstrafrecht, Rn. 253.

44 ebda.



sens darstellen. Der Steuerschuldner muss in der Lage sein, die Unkenntnis zu beseitigen, er muss also einen Wissensvorsprung gegenüber der Finanzbehörde aufweisen und zur Beseitigung des Wissensdefizits bei der Behörde verpflichtet sein. Entscheidend ist also, dass dem Steuerpflichtigen eine Erklärungspflicht zukommt.<sup>45</sup> Hierbei handelt es sich um ein Sonder- oder Pflichtdelikt. **Ein Steuerpflichtiger erfüllt seine steuerliche Erklärungspflicht nur dann, wenn er gegenüber dem Finanzamt den Besteuerungsgegenstand und dessen Bemessungsgrundlage in einer Weise erläutert, dass das Finanzamt die zutreffende Steuer auch festsetzen kann.**<sup>i</sup>

Man könnte sogar sagen, dass es sich hierbei um die „Grundform der Steuerhinterziehung“<sup>46</sup> handelt, denn der Staat wird hier in Unkenntnis über die Steuerentstehung gelassen. Der Staat muss wissen, dass eine Steuer entstanden ist. Die Festsetzung und Vollstreckung ist für ihn dann einfacher als dies für private Gläubiger ist.

An dieser Grundform erkennt man auch, dass die Steuerhinterziehung ein Delikt ist, bei dem die Vermögensmehrung des Staates verhindert wird und nicht ein Delikt, bei dem dem Staat Vermögen genommen wird.

Im Rahmen des Steuerstrafrechts haben diese normierten Erklärungspflichten bzgl. der Steuerhinterziehung durch Unterlassen eine wichtige Bedeutung. Das Delikt ist ein Erfolgsdelikt, bei dem der Staat pflichtwidrig in Unkenntnis gelassen wird. Diese Blankettnorm bedarf zu ihrer Ausfüllung einer zweiten gesetzlichen Regelung, nämlich einer gesetzlichen Norm, die diese Verhaltenspflicht aufstellt.<sup>47</sup> Nicht in Unkenntnis ist die Finanzbehörde, wenn sie von den wesentlichen steuerlich relevanten Umständen bezogen auf den maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt weiß, weil sie alles aus den Steuerakten ergibt oder dem Sachbearbeiter sonst bekannt sei z.B. durch elektronisch übermittelte Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.<sup>48</sup> Diese Auslegung des Begriffs „in Unkenntnis lassen“ wird teilweise, zu Lasten des Täters anders interpretiert, der Täter, der verschwiegen hat, soll nicht profitieren davon, dass über andere Wege z.B. Kontrollmitteilungen eine Kenntnis des Finanzamts vorliegt.<sup>49</sup>

#### **PRAXISTIPP:**

Diese Definition ist noch nicht abschließend einheitlich obergerichtlich geklärt. Aus Verteidigersicht bietet sich also noch argumentativen Spielraum und die Möglichkeit darauf hinzuweisen, dass bei vorliegender Kenntnis der Behörde, sei es durch Kontrollmitteilung oder

45 BGH, Beschluss vom 23.03.2017 – 1 StR 451/16, Rz.11; BGH, Beschluss vom 10.08.2017 – 1 StR 573/16.

46 Schmitz/Wulf, Münchener Kommentar zum StGB, § 370 AO Rn. 283.

47 BVerfG, Beschluss vom 21.09.2016 – 2 BvL 1/15, wistra 2017,60, BGH, Beschluss vom 24.05.2017 – 1 StR 176/17, BeckRS 2017, 120582, NZWiSt 2018, 38.

48 Kenntnis der Finanzbehörde schließt Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen aus, PStr 2017, 135; OLG Köln 31.01.2017- III-1 RVs 253/16, StraFo 2017, 208; OLG Köln, Urt. v.31.1.2017, III-1 RVs 253/16, BeckRS 2017, 107137, NZWiSt 2017, 317.

49 Roth: Steuerhinterziehung durch Unterlassen: bei Kenntnis der Finanzbehörden ausgeschlossen? NZWiSt 2017, 308; Rolletschke, Auswirkungen der elektronischen Datenübermittlung (§ 93c AO) auf die Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, NZWiSt 2018, 185. LG Aurich, Urteil vom 08.11.2017 – 12 Ns 310 Js 8712/15, 12 Ns 310 Js 158/15, wistra 2018, 179.