

Institut für Juristische Weiterbildung

Rechtsanwalt Dr. Ulrich Möllenhoff

# Materielles Steuerstrafrecht

Kurseinheit 1:  
Tatbestand der Steuerhinterziehung

Version von Juli 2020

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.

## Inhaltsverzeichnis

Einleitung .....	3
Materielles Steuerstrafrecht I - Tatbestand der Steuerhinterziehung .....	5
1.1 Grundsätzliches zum Tatbestand der Steuerhinterziehung (unter Berücksichtigung der verschiedenen Steuerarten) .....	5
1.1.1 Die Tathandlung der Steuerhinterziehung und deren Schutzgut.....	5
Zusammenfassung zu 1.1.1.: .....	9
1.1.2 Hinterziehung verfassungswidriger Steuern.....	10
Zusammenfassung 1.1.2: .....	14
1.1.3 Die Steuerhinterziehung als Erfolgsdelikt.....	15
Zusammenfassung 1.1.3: .....	19
1.2 Die Einzelheiten des Tatbestandes.....	20
1.2.1 Angaben machen.....	20
Zusammenfassung 1.2.1: .....	24
1.2.2 Steuerlich erhebliche Tatsachen .....	24
Zusammenfassung der Lektion 1.2.2: .....	29
1.2.3 Täuschung der Finanzbehörden .....	30
Zusammenfassung 1.2.3: .....	41
1.2.4 Die Verletzung von Berichtigungspflichten .....	41
Zusammenfassung der Lektion 1.2.4: .....	49
1.2.5 Die Verkürzung der Steuer als Taterfolg .....	50
Zusammenfassung der Lektion 1.2.5: .....	54
1.2.6 Das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO .....	55
Zusammenfassung der Lektion 1.2.6: .....	60
1.2.7 Schätzung im Steuerstrafrecht .....	61
Zusammenfassung der Lektion 1.2.7: .....	66
1.2.8 Steuerverkürzung auf Zeit .....	66
Zusammenfassung der Lektion 1.2.8: .....	68
1.2.9 Kausalität im Steuerstrafrecht .....	68
1.2.10 Zurechnungszusammenhang.....	70
Zusammenfassung der Lektion 1.2.9: .....	70
1.2.11 Versuch .....	70
1.2.11.1 Subjektiver Tatbestand.....	71

---

1.2.11.2 Objektiver Tatbestand.....	71
Zusammenfassung der Lektion 1.2.10: .....	73

## 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.

Änderungsindizes 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 Niedrigsteuergebieten lediglich eine Zwischenstation auf dem Weg zu einem strengeren Steuerstrafrecht darstellt. Auf EU-Ebene wurde eine schwarze Liste der Staaten verkündet<sup>2</sup>, die sich geweigert haben mit der EU gegen Steuerflucht zusammenzuarbeiten. Es handelt sich um eine dynamische Länderliste, die kontinuierlich nach Fortschritten aktualisiert wird.<sup>3</sup> Ab dem 30.09.2018 findet der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen nach § 1 Abs. 1 FKAustG statt,<sup>4</sup> für den

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

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

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

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

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

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

---

2019/0495308. [https://www.bzst.de/DE/Steuern\\_International/CRS/Allgemeine\\_Informationen/Allgemeine\\_Informationen\\_node.html#TeilnehmendeStaaten](https://www.bzst.de/DE/Steuern_International/CRS/Allgemeine_Informationen/Allgemeine_Informationen_node.html#TeilnehmendeStaaten). Automatischer Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz - FKAustG; Bekanntmachung einer finalen Staatenauauschliste im Sinne des § 1 Absatz 1 FKAustG für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen zum 30. September 2019 - IV B 6 - S 1315/13/10021 - 019/0495308.

5 BMF-Schreiben vom 28.01.20, IV B 6-S 1315/19/10030:015.

# 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>6</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.



<sup>6</sup> BGH, Urteil vom 25.01.1995, 5 StR 491/94, wistra 1995, 189; Klein/Jäger AO § 370 Rn. 2.