

Vorlesung zum Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht (SS 2023)

Fortsetzung des Vorlesungsstoffs:

Zur Vorschrift des § 370 AO:

Die Vorschrift ist ein Allgemeindelikt, kein Sonderdelikt. Der Tatbestand kann durch **Jedermann** begangen werden.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A vereinbart mit G, dem Geschäftsführer der S-GmbH, dass A Scheinrechnungen an die S-GmbH stellt, die die S-GmbH gewinnmindernd verbucht. Hierdurch kommt es zur Hinterziehung von Körperschaftssteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer bei der S-GmbH.

In diesem Fall machen sich A und G wegen mittäterschaftlicher Steuerhinterziehung gemäß §§ 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO, 25 Abs. 2 StGB strafbar. Auch A kann den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO als Jedermannsdelikt mittäterschaftlich begehen.

Im Hinblick auf die Täterschaftsform und die Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme gelten die **allgemeinen Regeln des allgemeinen Teils des Strafrechts**.

Unmittelbarer Täter im Sinne der Vorschrift des § 25 Abs. 1 Alt. 1 StGB ist, **wer die Entscheidung über den Inhalt einer Steuererklärung trifft und diese als eigene in den Verkehr bringt**. Dies ist in der Regel nicht der Fall bei einer **Sekretärin oder einem Boten**, der die Steuererklärung lediglich beim Finanzamt einwirft; hier kommt nur Beihilfe gemäß § 27 StGB in Betracht. Der **Steuerberater** des Steuerpflichtigen kann aber sowohl unmittelbarer Täter als auch Mittäter einer Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO sein. Auch Finanzbeamte können Täter einer Steuerhinterziehung sein (vgl. BGHSt 51, 356). Das die Vorschrift auch auf Amtsträger anwendbar ist, ergibt sich

bereits aus § 370 Abs. 3 S. 2 Ziff. 2 und Ziff. 3 AO.. Nach ständiger Rechtsprechung des BGH setzt der Tatbestand der Steuerhinterziehung entgegen einer von Teilen der Literatur vertretenen Auffassung auch keine gelungene Täuschung des zuständigen Finanzbeamten voraus (BGHSt 37, 266, 285; BGH wistra 2000, 64; BGH NSTZ 2007, 596).

Besonderheiten ergeben sich bei der Abgabe einer **Steuererklärung durch Ehegatten**. Zusammenveranlagte Eheleute müssen nach § 25 Abs. 3 Satz 2 EStG eine gemeinsame Einkommensteuererklärung abgeben. Beide haben den Vordruck eigenhändig zu unterschreiben und versichern damit, die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben. Selbst wenn bei der Unterzeichnung beide Ehegatten wissen, dass die Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist, ist für die Zurechnung die Entscheidung des BFH vom 16.04.2002 – IX R 40/00 (NJW 2002, 2495) zu beachten. Betrifft die Erklärung Einkünfte, die **nur von einem Ehegatten erzielt** werden, so macht nur derjenige Ehegatte „Angaben“ im Sinne der Vorschrift des § 370 Abs. 1 AO, der den Tatbestand dieser Einkunftsart verwirklicht. Bezieht sich die Einkommensteuererklärung hingegen auf solche Besteuerungsmerkmale, die beide Ehegatten betreffen, so beziehen sich auch ihre Erklärungen auf diese Merkmale. Diese Grundsätze gelten aber nur, wenn der **Tatbeitrag des Ehegatten** lediglich darin besteht, die gemeinsame Steuererklärung mit zu unterzeichnen. Gehen seine Beiträge darüber hinaus, unterstützt er z.B. den anderen Ehegatten aktiv bei seiner Tat, falsche Angaben zu machen, so nimmt er an dem Delikt teil. Ein derartiger Fall lag beispielsweise der Entscheidung des OLG Hamm vom 08.03.1995 – 11 U 13/94 – zugrunde; dort hatte der unterzeichnende Ehegatte im Zeitschriftenvertrieb des anderen Ehegatten daran mitgewirkt, dass Betriebsausgaben zu Unrecht gewinnmindernd angesetzt wurden. Greift die Rechtsprechung des BFH zur Ehegattenverantwortlichkeit, dann ist der nur mitunterzeichnende Ehegatte **weder Mittäter noch Gehilfe**. Er macht sich auch nicht wegen Unterlassens nach § 370 Abs. 1 Ziff. 2 AO strafbar.

Für die Teilnahme (Anstiftung gemäß § 26 StGB oder Beihilfe gemäß § 27 StGB) gelten die Grundsätze des Allgemeinen Teils.

Im Zusammenhang mit der Einrichtung von verdeckten Konten (z.B. Nummernkonten) durch Banken, um Kunden einen anonymisierten

Geldtransfer ins Ausland zu ermöglichen (zur Vermeidung der inländischen Quellensteuer auf Kapitalerträge), ist die Frage diskutiert worden, ob sich **Bankmitarbeiter**, die an solchen Vorgängen mitwirken, wegen **Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Kunden gemäß §§ 370 AO, 27 StGB** strafbar gemacht haben. In derartigen Konstellationen stellt sich die Frage, ob **sog. berufstypische Handlungen** (hier: die Einrichtung eines Kontos für einen Kunden) den Tatbestand der Beihilfe zu einer Straftat erfüllen können. Der BGH hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass sog. berufstypische Handlungen nur unter bestimmten Voraussetzungen eine Beihilfehandlung begründen können (BGH vom 01.08.2000 – 5 StR 624/99; BGH vom 19.12.2017 – 1 StR 56/17):

Berufstypische Handlungen – wie Beratungs- oder Unterstützungshandlungen von Rechtsanwälten, Steuerberatern und Bankmitarbeitern – können eine strafbare Beihilfe darstellen. Weder Alltagshandlungen noch berufstypische Handlungen sind in jedem Fall neutral; denn nahezu jede Handlung kann in einen strafbaren Kontext gestellt werden. Es ist jedoch anerkannt, dass nicht jede Handlung, die sich im Ergebnis tatfördernd auswirkt, als (strafbare) Beihilfe gewertet werden kann. Vielmehr bedarf es in Fällen, die sog. neutrale oder berufstypische Handlungen betreffen, einer **bewertenden Betrachtung im Einzelfall**. **Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende**, so ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten. In diesem Fall verliert sein Tun stets den „Alltagscharakter“; es ist als „Solidarisierung“ mit dem Täter zu deuten und dann auch nicht mehr als sozialadäquat anzusehen. Weiß der Hilfeleistende dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, **hält er es lediglich für möglich**, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen, es sei denn, das von ihm erkannte **Risiko strafbaren Verhaltens war derart hoch**, dass er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließ.

Die Abgrenzung von strafbaren und nicht strafbaren berufstypischen Handlungen wird damit maßgeblich aufgrund der subjektiven Sicht des Gehilfen entschieden.

So hat der BGH in seinem Urteil vom 01.08.2000 – 5 StR 624/99 (lesen!) eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung für einen Bankmitarbeiter, der Kunden bei einem anonymisierten Geldtransfer ins Ausland geholfen hatte, bejaht. Zur Begründung hat der BGH hierzu ausgeführt:

„Seine Tätigkeit ging über eine neutrale Tätigkeit eines Bankangestellten bei der Übertragung von Vermögenswerten deutlich hinaus... Dabei kommt es darauf an, ob der Angeklagte bei Anonymisierung der Kapitaltransfers wusste, dass die Bankkunden in der Absicht handelten, die aus den zu übertragenen Anlagegeldern noch zu erzielenden Erträge gegenüber dem Finanzamt nicht anzugeben, oder ob er dies zumindest für überaus wahrscheinlich hielt; unter beiden Voraussetzungen ließ er sich die Förderung dieser Taten angelegen sein... Für den Angeklagten, der sich zwar grundsätzlich auch andere – für ihn allerdings fernliegende – Gründe für einen verschleierte Transfer vorstellen konnte, war eine beabsichtigte Steuerhinterziehung das nächstliegende Motiv. Auch wenn er in einigen Fällen die wahren Ziele der Kunden nicht mit Sicherheit kannte und obgleich er keine persönlichen Vorteile aus der Hilfeleistung zog, ließ er sich dennoch die Förderung tatgeneigter Bankkunden bei deren geplanten Steuerhinterziehungen angelegen sein; er solidarisierte sich mit den Tätern... Der Angeklagte beschränkte sich nicht darauf die Geldbeträge der Bankkunden ins Ausland, das heißt auf Sammelkonten ausländischer Banken zu transferieren. Er förderte vielmehr das Hinterziehungsziel der Bankkunden dadurch, dass er – unter Ausnutzung eines immer gleichbleibenden Verschleierungssystems – die Rückverfolgbarkeit des Kapitaltransfers zum Bankkunden deutlich erschwerte.“

2. Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO

Die Vorschrift des § 370 Abs. 1 AO ist so strukturiert, dass im ersten Teil des Tatbestandes in den Ziffern 1 bis 3 die Tathandlung und im zweiten Teil des Tatbestandes der Taterfolg beschrieben ist.

Nach § 370 Abs. 1 Ziff.1 AO macht sich strafbar, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht.

Tatsachen im Sinne des § 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO sind konkrete Geschehnisse oder Zustände der Vergangenheit oder Gegenwart. Zukünftige Ereignisse sind keine Tatsachen.

Außerdem müssen die Tatsachen nach der Tatbestandsbeschreibung steuerlich erheblich sein.

Im Einzelfall schwierig kann die Abgrenzung von Tatsachen zu Werturteilen, Schlussfolgerungen, Prognosen oder rechtlichen Beurteilungen sein. Rechtsauffassungen sind keine Tatsachen im Sinne des § 370 Abs. 1 AO.

Problematisch kann im Einzelfall sein, ob der Tatbestand der Steuerhinterziehung auch dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige seinen Angaben eine **unzutreffende Rechtsauffassung** zugrunde gelegt hat. Hierzu gilt Folgendes: Weißt der Erklärende nicht, dass seine Rechtsauffassung unrichtig ist und geht er deshalb von der Richtigkeit seiner Angaben aus, fehlt ihm in der Regel der Tatvorsatz. Erkennt er aber, dass die rechtliche Relevanz von Sachverhaltselementen zumindest zweifelhaft ist, muss er auch diese Tatsachen ebenso wie alle anderen steuerlich relevanten Tatsachen richtig und vollständig angeben, wenn er vermeiden will, dass ihm zumindest bedingt vorsätzliches Handeln vorgeworfen wird (vgl. nur BGH wistra 2000, 137). Tut er dies, dann geht er auch dann kein Strafbarkeitsrisiko ein, wenn die von ihm vertretene Auffassung über die Auslegung von Rechtsbegriffen oder Subsumtion bestimmter Tatsachen von der Rechtsprechung, Richtlinien der Finanzverwaltung oder der regelmäßigen Veranlagungspraxis abweicht. Er spielt dann „mit offenen Karten“ und lässt die Finanzbehörde nicht über steuerliche erhebliche Tatsachen im Unklaren.

Die Angaben sind im Sinne des § 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO **unrichtig**, wenn die Erklärung nicht im Einklang mit der Realität steht.

Das Tatbestandsmerkmal der „**unvollständigen Angaben**“ ist eigentlich entbehrlich, da unvollständige Angaben (z.B. die Angabe zu geringer Umsätze) in aller Regel auch unrichtig sind.

Die unrichtigen oder unvollständigen Angaben müssen **gegenüber „den Finanzbehörden oder anderen Behörden“** gemacht worden sein. Der Begriff der Behörde ist in § 6 Abs. 1 AO, der Begriff der Finanzbehörde in § 6 Abs. 2 AO **legaldefiniert**. Die Finanzämter sind im § 6 Abs. 2 Ziff. 5 AO aufgeführt.

Im Rahmen des § 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO stellt sich die Frage, ob für den Tatbestand ein **Irrtum auf Seiten der Finanzbehörde** erforderlich ist, bzw. wie es sich auf die Erfüllung des Tatbestandes auswirkt, wenn der zuständige Veranlagungsbeamte im Zeitpunkt der Veranlagung von der Steuerverkürzung wusste.

In der Literatur wird hierzu zum Teil die Auffassung vertreten, dass das Wissen des Veranlagungsbeamten um die Steuerverkürzung den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO ausschließt. Zur Begründung wird vorgetragen, dass eine Kausalität zwischen den unrichtigen Angaben und der Steuerverkürzung, die mit der Tatbestandsformulierung „dadurch“ gefordert wird, dann nicht vorliegen kann, wenn der Veranlagungsbeamte eingeweiht war und mithin von der Steuerverkürzung wusste. Nach dieser Auffassung muss die Unkenntnis der Steuerverkürzung als unbeschriebenes Merkmal in den Tatbestand hineingelesen werden. Ein weiteres Argument für diese Auffassung ist, dass eine Gefährdung des Steueraufkommens, deren Vermeidung Schutzzweck der Vorschrift ist, nicht eintreten kann, wenn das Finanzamt den tatsächlichen Sachverhalt kennt.

Nach der Rechtsprechung des BGH entfällt der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO nicht dadurch, dass der Finanzbeamte den Sachverhalt kennt (BGH NStZ 2011, 283, **lesen!**).

Zur Begründung dieser Auffassung wird in der Entscheidung ausgeführt:

Die Vorschrift des § 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO enthält keinen Hinweis auf das Tatbestandsmerkmal des Irrtums. Wenn der Gesetzgeber einen Irrtum als Tatbestandsmerkmal hätte vorsehen wollen, so hätte er dies – wie bei § 263 StGB oder wie in § 370 Abs. 1 Ziffer 2 AO („in Unkenntnis lässt“) im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck gebracht.

Auch aus den Regelungen in § 370 Abs. 3 Satz 3 Ziff. 2 und 3 AO ergibt sich, dass eine Steuerhinterziehung auch gegenüber einem „bösgläubigen Veranlagungsbeamten“ begangen werden kann.

Die Entscheidung BGH NStZ 2011, 283 ist inhaltlich und rechtsmethodisch besonders lesenswert!

Fortsetzung folgt.