

Vorlesung zum Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht (SS 2023)

Fortsetzung Vorlesung zum Wirtschafts- und Steuerstrafrecht:

Taterfolg im Sinne der Vorschrift des § 370 Abs. 1 AO:

Die Vorschrift des § 370 AO ist ein **Erfolgsdelikt**. Der tatbestandliche Erfolg wird mit dem letzten Halbsatz in § 370 Abs. 1 AO

„...und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.“

Die Vorschrift unterscheidet damit zwei tatbestandliche Erfolge, zum einen die **Steuerverkürzung** und zum anderen die **Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils**.

Wichtig ist zu wissen, dass die Steuerverkürzung in § 370 Abs. 4 Satz 3 AO legaldefiniert ist. Nach dieser Vorschrift sind Steuern namentlich dann verkürzt, **„wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden“**.

Aus dieser Vorschrift wird deutlich, dass nicht die Nichtzahlung von Steuern strafbar ist, sondern dass es auf die nicht zutreffende oder nicht rechtzeitige **Festsetzung** der Steuern ankommt. § 370 AO ist kein Verletzungsdelikt; es genügt im Festsetzungsverfahren die Gefährdung des Steueraufkommens.

Da bei Veranlagungssteuern die Festsetzung regelmäßig durch förmlichen Bescheid erfolgt (§ 155, 157 AO), ist die Tat im Sinne des **§ 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO** vollendet, sobald der unrichtige **Steuerbescheid** dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben worden ist.

Schwieriger ist die Frage zu beantworten, wann die Steuerhinterziehung durch **Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Ziff. 2 AO** durch Eintritt einer Steuerverkürzung vollendet ist. Die Vollendung eines Vergehens

nach § 370 Abs. 1 Ziff. 2 AO tritt ein, wenn ein **Schätzungsbescheid mit zu niedrigen Festsetzungen** bekannt gegeben wird (vgl. BGH wistra 2013, 65). Ergeht kein Steuerbescheid, z.B. weil der Steuerpflichtige dem Finanzamt nicht bekannt ist, ist die Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Ziff. 2 AO erst zu dem Zeitpunkt vollendet, zu dem bei ordnungsgemäßer Abgabe der Steuererklärung der unterlassende Täter **spätestens veranlagt worden wäre**. Nach der Rechtsprechung des BGH ist dies der Fall, wenn die Veranlagungsarbeiten im Veranlagungsbezirk des Finanzamts für die betreffende Steuerart im Veranlagungszeitraum **im Großen und Ganzen abgeschlossen** sind (vgl. nur BGHSt 30, 122; BGH vom 02.10.2010 – 1 StR 544/09 Rn 77). Ob dies bereits der Fall ist, wenn 90 % der Veranlagungen durchgeführt sind, oder erst bei 95 %, ist höchstrichterlich noch nicht abschließend geklärt. Solche Prozentwerte können lediglich Anhaltspunkte sein; maßgeblich sind die Verhältnisse im konkreten Finanzamt. Dem Gericht steht insoweit ein Beurteilungsspielraum zu. Neuerdings stellt der BGH für die Frage der Vollendung bei Unterlassungsdaten nach § 370 Abs. 1 Ziffer 2 AO nicht nur auf die Verhältnisse im Finanzamt, sondern auch auf die konkreten steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen ab. Der BGH hat deshalb in einer Entscheidung aus dem Jahre 2011 erwogen, jedenfalls bei einfach gelagerten Sachverhalten grundsätzlich von einer **Bearbeitungsdauer von längstens einem Jahr** auszugehen mit der Folge, dass Unterlassungstaten nach § 370 Abs. 1 Ziffer 2 AO durch Eintritt einer Steuerverkürzung dann auch bereits vollendet wären (BGH vom 19.01.2011 – 1 StR 640/10, wistra 2012, 484).

Ob und in welchem Umfang eine Steuerverkürzung eingetreten ist, ergibt sich aus dem **Vergleich zwischen der festgesetzten und der bei wahrheitsgemäßen Angaben geschuldeten Steuer**. Dabei bestimmen sich die geschuldeten Steuern anhand der festgestellten Besteuerungsgrundlagen nach materiellen Steuerrecht, während sich die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nach strafprozessualen Verfahrens- und Beweisgrundsätzen einschließlich gesetzlicher Vermutungen richtet. Dies kann in Besteuerungsverfahren bzw. finanzgerichtlichen Verfahren einerseits und im Strafverfahren andererseits zu unterschiedlichen Ergebnissen über die Höhe der geschuldeten Steuern führen.

Im Strafprozess setzt das Schuldprinzip voraus, dass die **Höhe der Steuerverkürzung im Strafverfahren fehlerfrei festgestellt** wird. Die

Höhe der Steuerverkürzung ist ein wesentliches Kriterium im Rahmen der Strafzumessung. Der Tatrichter muss die verkürzten Steuern selbst ermitteln. Er darf sich nicht damit begnügen, die Feststellungen der Finanzverwaltung zu übernehmen. Er muss die Besteuerungsgrundlagen und die Berechnungen der Finanzverwaltung überprüfen. Die eigene richterliche Überzeugung muss sich aus den Urteilsgründen ergeben.

Der Umfang der verkürzten Steuern kann auch auf der Grundlage einer **Schätzung** erfolgen. Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ist nicht nur im Besteuerungsverfahren (§ 162 AO), sondern auch im Steuerstrafverfahren (§ 261 StPO) zulässig, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Steuerstrafbestand erfüllt hat, aber ungewiss ist, welches Ausmaß die Besteuerungsgrundlagen haben. Eine Schätzung ist unumgänglich, wenn über kriminelle Geschäfte keine Belege oder Aufzeichnungen vorhanden sind. In Fällen dieser Art hat der Tatrichter einen als erwiesen angesehenen Mindestschuldumfang festzustellen.

Die Schätzung obliegt dem Tatgericht. Wichtig ist, dass Schätzungen der Finanzbehörde vom Tatgericht nur dann übernommen werden können, wenn es selbst von ihrer Richtigkeit unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze überzeugt ist.

Die Schätzung im Besteuerungsverfahren ist in **§ 162 AO** geregelt. Nach § 162 Abs. 1 S. 1 AO hat die Finanzbehörde zu schätzen, wenn die Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können. Nach § 162 Abs. 2 S. 1 AO gilt dies insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder **seine Mitwirkungspflicht verletzt**. Nach § 162 Abs. 2 S. 2 AO kann auch geschätzt werden, wenn die **Buchführung nicht ordnungsgemäß** ist.

In der Praxis haben sich verschiedene Schätzungsmethoden etabliert, z.B.:

- Vermögenszuwachsrechnung: Hier wird der Zuwachs des Vermögens ins Verhältnis zu den (steuerlich erklärten) Einkünften des Steuerpflichtigen gestellt. Ist der Vermögenszuwachs unter Berücksichtigung der Gesamtumstände aus den versteuerten Einkünften nicht erklärbar, kann dies ein Indiz für nicht steuerlich erklärten Einkünfte sein;

- Nachkalkulation: Diese häufig in Gewerbebetrieben durchgeführte Schätzungsmethode hat zum Gegenstand, dass aufgrund des Wareneinsatzes und den entsprechenden Preisen des Endprodukts der Umsatz und der zu versteuernde Gewinn nachkalkuliert wird. Ergibt sich aus der Nachkalkulation ein höherer Umsatz als die Summe der gebuchten Umsatzerlöse, so kann dies ein Beleg für nicht buchhalterisch erfasste und damit auch nicht steuerlich erklärte Umsätze sein;
- Zeitreihenvergleich: Bei dieser Verprobungsmethode wird der Wareneinsatz und der Umsatz in einer Zeitreihe nebeneinander gelegt. Ergeben sich hierbei signifikante Schwankungen, kann dies ein Indiz dafür sein, dass Umsätze nicht oder nicht vollständig verbucht worden sind;
- Chi-Quadrat-Test: Bei diesem Test wird in Betrieben, die ein hohes Bargeldvolumen aufweisen, die Häufigkeit von bestimmten Zahlen in der Kassenbuchführung verprobt. Wenn bestimmte Zahlen („Lieblingzahlen“) sehr häufig vorkommen, kann das ein Indiz dafür sein, dass die Kassenbuchführung manipuliert ist.

Wird eine von der Finanzverwaltung vorgesehene Schätzung vom Strafrichter überprüft, kann es angezeigt sein, bei den Berechnungen einen **Sicherheitsabschlag** vorzunehmen.

Zum Tatbestandsmerkmal des Erlangens eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils:

Ein weiterer tatbestandlicher Erfolg in § 370 Abs. 1 AO ist das Erlangen eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils. Zu diesem Merkmal ist in § 370 Abs. 4 S. 2 AO lediglich geregelt:

„Steuervorteile sind auch Steuervergütungen; nicht gerechtfertigte Steuervorteile sind erlangt, sobald sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden.“

Dieses Tatbestandsmerkmal kommt nur dann in Betracht, wenn keine Steuerverkürzung im Sinne des § 370 Abs. 4 S. 1 AO eingetreten ist.

Beispiele für nicht gerechtfertigte Steuervorteile:

- Unzutreffende Angaben über Besteuerungsgrundlagen führen zu einem unrichtigen **Bescheid über die gesonderte Feststellung von Gewinnen und Verlusten bei einer Personengesellschaft nach § 180 AO**. Hierbei handelt es sich lediglich um einen Grundlagenbescheid, der für die einzelnen Gesellschafter durch gesonderte Steuerbescheide konkretisiert wird. Erst diese Steuerbescheide führen zu einer Steuerverkürzung. Der unzutreffende Grundlagenbescheid kann indes einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil begründen;
- Gewährung einer **Fristverlängerung nach § 109 AO** auf der Grundlage unzutreffender Angaben;
- Gewährung einer **Steuerstundung** auf der Grundlage unzutreffender Angaben;
- Reduzierung von **Steuervorauszahlungen** auf der Grundlage unzutreffender Angaben;
- Gewährung eines **Steuererlasses nach § 227 AO** auf der Grundlage unzutreffender Angaben.

Eine wichtige, allerdings nicht ganz leicht zu verstehende Vorschrift ist in **§ 370 Abs. 4 S. 3 AO** geregelt. Diese Vorschrift, die auch als **sog. Kompensationsverbot** bezeichnet wird, lautet wie folgt:

„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.“

„Andere Gründe“ sind Tatsachen, auf die sich der Täter zur Rechtfertigung seines Verhaltens im Strafverfahren beruft, obwohl er sie im Besteuerungsverfahren nicht vorgebracht hat, und die – hätte er sie dem Finanzamt vorgebracht – eine Ermäßigung der Steuerschuld begründet hätten (BGH wistra 1987, 139). Die besondere Bedeutung der Vorschrift des § 370 Abs. 4 S. 3 AO für die Praxis liegt darin, dass der Strafrichter nicht den gesamten Steuerfall darauf nachprüfen muss, ob sich nicht eventuell aus bisher nicht berücksichtigten Umständen eine Steuerermäßigung ergibt, die den durch Hinterziehung erzielten Vorteil wieder legalisiert.

Nach der Rechtsprechung des BGH gilt das Kompensationsverbot dann nicht, wenn die verschwiegenen steuererhöhenden Umstände in einem **unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang** mit ebenfalls verschwiegenen steuermindernden Umständen stehen. Ein solcher unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang liegt etwa vor zwischen nicht verbuchten Geschäften einerseits und den Anschaffungskosten der verkauften Ware und den Provisionsaufwendungen für den Verkäufer andererseits, ferner bei Betriebseinnahmen und den damit zusammenhängenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten (BGH wistra 1988, 356). Kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht zwischen den nicht verbuchten Geschäften und den Anschaffungskosten anderer als der „schwarz“ verkauften Ware. Frühere Betriebsverluste stehen mit späteren Gewinnen in keinem Zusammenhang (BGH wistra 1984, 183).

Für die Umsatzsteuer hat der BGH in einer neueren Entscheidung (BGH vom 13.09.2018 – 1 StR 642/17) entschieden, dass der Vorsteuerabzug bei der Ermittlung des Verkürzungsumfangs unmittelbar mindernd angesetzt werden kann, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht (lesen!).

gez. Prof. Dr. Dierlamm