

## **Vorlesung zum Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht (SS 2023)**

Fortsetzung Vorlesung zum Wirtschafts- und Steuerstrafrecht:

### **Subjektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung gem. § 370 AO:**

Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO kann nur vorsätzlich begangen werden (§ 15 StGB). Was zum Inhalt des Vorsatzes beim Tatbestand der Steuerhinterziehung gehört, ist umstritten. Nach herrschender Auffassung, der auch der BGH sowie die finanzgerichtliche Rechtsprechung folgen, gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den **Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will** (vgl. nur BGHSt 5, 90, 91 f; BGH v. 13.03.2019 – 1 StR 520/18; BFH v. 16.12.2008 – I R 23/07). Dieses Verständnis zum Inhalt des Vorsatzes bezogen auf den Straftatbestand der Steuerhinterziehung wird auch als **Steueranspruchstheorie** bezeichnet. Danach muss sich der Vorsatz auf sämtliche Umstände beziehen, die zum gesetzlichen Straftatbestand gehören. Der Täter muss im Sinne einer Parallelwertung in der Laiensphäre das Ergebnis der außerstrafrechtlichen steuerrechtlichen Vorschriften kennen. Um vorsätzlich zu handeln, muss er wissen oder zumindest billigend in Kauf nehmen, dass aus dem verwirklichten Sachverhalt ein Steueranspruch zugunsten des Staates entstanden ist, der durch sein Erklärungsverhalten verletzt wird. Gegen die Steueranspruchstheorie wird in der Literatur zum Teil vorgebracht, dass sie bei einem Irrtum des Täters nicht danach unterscheidet, ob die Unkenntnis vom Steueranspruch auf einem Irrtum hinsichtlich der tatsächlichen Voraussetzungen (Besteuerungsgrundlagen) oder auf einer unzutreffenden Vorstellung hinsichtlich der steuerrechtlichen Zusammenhänge (Besteuerungstatbestand, Erklärungspflicht) beruhe. Während eine Fehlvorstellung über die Besteuerungsgrundlagen einen Tatbestandsirrtum (§ 16 StGB) begründe, müsse aber eine Fehlvorstellung über Inhalt und Reichweite eines Straftatbestandes ebenso wie eine Fehlvorstel-

lung über die einen Straftatbestand ausführenden steuerrechtlichen Vorschriften als Verbotsirrtum (§ 17 StGB) angesehen werden (vgl. nur GJW/Allgayer, § 369 AO Rn. 28).

Der BGH folgt – auch angesichts der vorgebrachten Kritik – weiter der Steueranspruchstheorie (vgl. nur BGH v. 24.01.2018 – 1 StR 331/17). Er hat in seiner Rechtsprechung allerdings deutlich gemacht, dass im Falle einer Fehlvorstellung über die Reichweite von steuerrechtlichen Normen im Einzelfall stets sorgfältig zu prüfen sei, ob es sich dabei um einen Tatbestandsirrtum (§ 16 StGB) oder einen den Vorsatz nicht berührenden Subsumtionsirrtum handelt, der allenfalls geeignet sei, einen Verbotsirrtum (§ 17 StGB) zu begründen (vgl. BGH v. 08.09.2011 – 1 StR 38/11). Die mit der Rechtsprechung zum Irrtum bei § 370 AO nicht ohne Weiteres vereinbare bisherige Rechtsprechung zu Fehlvorstellungen über die Arbeitgebereigenschaft und die daraus folgende Abführungspflicht in § 266 a StGB hat der BGH nunmehr aufgegeben (vgl. BGH v. 24.09.2019 – 1 StR 346/18).

#### **Zum Versuch der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 2 AO):**

Der Versuch einer Steuerhinterziehung ist gemäß § 370 Abs. 2 AO strafbar. Der strafbare Versuch ist von der straflosen Vorbereitungshandlung abzugrenzen. Die Vorbereitung ist die vor dem Versuchsstadium liegende Tätigkeit, die zwar auf die Tatbestandsverwirklichung abzielt, aber dazu noch nicht unmittelbar ansetzt. Eine Absprache mit Lieferanten über den Austausch unrichtiger Rechnungen oder die Nichterteilung von Rechnungen zum Zwecke einer wechselseitig unrichtigen oder unterlassenen Buchung von Geschäftsvorfällen ist noch straflose Vorbereitungshandlung der Steuerstraftat. Vorbereitungshandlungen sind auch die unrichtige, unvollständige oder ganz unterlassene Aufnahme von Gegenständen des Anlage- oder Umlaufvermögens in die Buchhaltung oder die Aufstellung unrichtiger Bilanzen. Auch das bewusst unrichtige Ausfüllen und Unterschreiben eines Steuererklärungsformulars ist noch straflose Vorbereitungshandlung. Der Versuch beginnt für jede Steuerhinterziehung durch aktives Tun frühestens mit der **Einreichung der Steuererklärung**. Bei der pflichtwidrigen Nichtabgabe von Steuererklärungen im Sinne der Vorschrift des § 370 Abs. 1 Ziff. 2 AO beginnt der Versuch mit dem Zeitpunkt, in dem die Steuererklärung nach der gesetzlichen Frist oder der gewährten Fristverlängerung spätestens hätte abgegeben werden müssen (BGH wistra 2013, 430).

**Zur Strafzumessung:**

Der BGH hat in mehreren Grundsatzentscheidungen Vorgaben zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehung gemacht (BGH v. 02.12.2008 – 1 StR 416/08; BGH v. 07.02.2012 – 1 StR 525/11). Bei einem Hinterziehungsbetrag von über **100.000,00 €** kommt nach dieser Rechtsprechung die Verhängung einer Geldstrafe grundsätzlich nicht mehr in Betracht. Übersteigt der Hinterziehungsbetrag die Grenze von **1 Mio. €** kommt eine zur Bewährung aussetzungsfähige Freiheitsstrafe grundsätzlich nicht mehr in Betracht. Ohne Bedeutung ist dabei, ob dieser Hinterziehungsumfang durch eine einzelne Tat oder durch mehrere Einzeltaten erreicht worden ist. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um feste Strafzumessungsgrenzen. Auch bei Hinterziehungsbeträgen unterhalb der „Millionengrenze“ kann je nach den Umständen des Einzelfalles eine Freiheitsstrafe von über zwei Jahren verhängt werden (vgl. nur BGH wistra 2013, 31). Auf der anderen Seite kann auch bei Verkürzungsbeträgen über 1 Mio. € noch eine Bewährungsstrafe verhängt werden, wenn gewichtige Milderungsgründe vorliegen, z.B. Aufklärungshilfe und Rückzahlung des Hinterziehungsbetrages.

**Zur Verjährung:**

Die Verjährung der Steuerhinterziehung ist in der Vorschrift des § 376 AO geregelt. Die Verjährungsfrist beträgt bei einer einfachen Steuerhinterziehung fünf Jahre, bei besonders schwerer Steuerhinterziehung 15 Jahre (§ 376 Abs. 1 AO). Die absolute Verjährungsfrist ist durch die mit Gesetz vom 01.07.2020 neu eingefügte Vorschrift des § 376 Abs. 3 AO für die besonders schwere Steuerhinterziehung auf das Zweieinhalbfache der gesetzlichen Verjährungsfrist verlängert worden.

Von der strafrechtlichen Verjährungsfrist ist die steuerliche Festsetzungsfrist gemäß § 169 AO zu unterscheiden. Wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist, ist eine Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO).

Die Festsetzungsfrist beträgt grundsätzlich vier Jahre, bei der leichtfertigen Steuerverkürzung fünf Jahre und bei der vorsätzlichen Steuerhinterziehung zehn Jahre (§ 169 Abs. 2 AO).

### **Zum Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 378 AO:**

Die leichtfertige Steuerhinterziehung ist kein Straftatbestand, sondern ein Bußgeldtatbestand. Der Tatbestand des § 378 AO ist vom Täterkreis her enger als der Tatbestand des § 370 AO. Erfasst werden nur der Steuerpflichtige oder solche Personen, die „Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen wahrnehmen“. Das Tatbestandsmerkmal „Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“ erfasst jede Person, die für den Steuerpflichtigen tätig wird, z.B. der Steuerberater.

Der Tatbestand des § 378 AO setzt **Leichtfertigkeit** voraus. Leichtfertig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und im Stande ist, **obwohl sich ihm aufdrängen musste**, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird. Unter Leichtfertigkeit ist eine an ein vorsätzliches Handeln grenzende **grobe Fahrlässigkeit** zu verstehen.

Immer wieder schwierig sind die Fälle, in denen der Steuerpflichtige auf die Richtigkeit einer vorbereiteten Steuererklärung vertraut und „**blind**“ **unterschreibt**. Hier gilt, dass der Steuerpflichtige im Regelfall darauf vertrauen darf, dass der Steuerberater die Steuererklärung richtig und vollständig vorbereitet, wenn er diesem die für die Erstellung der Steuererklärung erforderlichen Informationen zutreffend und vollständig verschafft hat. In diesem Fall ist der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht verpflichtet, die vom Steuerberater vorbereitete Steuererklärung in allen Einzelheiten zu überprüfen. Je mehr allerdings die Höhe des erklärten Einkommens von den tatsächlich zu versteuernden Einkünften abweicht, desto eher muss vom Steuerpflichtigen erwartet werden, dass ihm diese Diskrepanz und damit der Fehler in der Erklärung auffällt. Grundsätzlich gilt aber, dass sowohl Vorsatz als auch Leichtfertigkeit eher fern liegt, wenn der Steuerpflichtige dem Steuerberater alle erforderlichen Informationen verschafft hat.

Bei der leichtfertigen Steuerverkürzung gilt für die Selbstanzeige die Vorschrift des § 378 Abs. 3 AO. Diese Vorschrift unterscheidet sich in wesentlichen Punkten von der strafbefreienden Selbstanzeige in § 371 AO. Die Vollständigkeit ist nicht Wirksamkeitsvoraussetzung („soweit“). Auch die Ausschlussgründe unterscheiden sich von § 371 Abs. 2 AO. Als Ausschlussgrund ist in § 378 Abs. 3 S. 1 AO nur die Bekanntgabe

der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens vorgesehen. Dies bedeutet, dass eine Selbstanzeige im Sinne des § 378 Abs. 3 AO auch noch während der laufenden Betriebsprüfung erstattet werden kann.

Die leichtfertige Steuerverkürzung gemäß § 378 AO verjährt in fünf Jahren, § 384 AO.

gez. Prof. Dr. Dierlamm