Steuerstrafrecht

Bearbeitet von
Prof. Dr. Michael Stahlschmidt

1. Auflage 2016. Buch. Rund 200 S. Softcover
ISBN 978 3 8487 1309 7

Recht > Strafrecht > Steuerstrafrecht

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

NomosLehrbuch

Stahlschmidt

Steuerstrafrecht

Nomos

http://www.nomos-shop.de/22593

NomosLehrbuch

Prof. Dr. Michael Stahlschmidt

Steuerstrafrecht

Nomos

http://www.nomos-shop.de/22593

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

ISBN 978-3-8487-1309-7

1. Auflage 2017
© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2017. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten.

http://www.nomos-shop.de/22593

Vorwort

Das Steuerstrafrecht hat in den letzten Jahren die Fachkreise verlassen und ist in das Bewußtsein der Öffentlichkeit gedrungen. Insoweit ist bereits die Befassung mit dieser Schnittstellen- und Spezialitätsmaterie im steuerrechtlichen und wirtschaftsstrafrechtlichen Studium geboten. Diesem Anspruch soll das vorliegende Werk gerecht werden. Es wendet sich dabei sowohl an Studierende als auch an Praktiker, die sich mit dem Steuerstrafrecht fundiert und schnell vertraut machen wollen. Keinesfalls erhebt das Werk einen Anspruch auf Vollständigkeit. Die Lehrinhalte werden durch Abbildungen, Einrahmungen und Beispiele aufbereitet. Rechtsprechung und Literatur befinden sich auf dem Stand vom 31. Mai 2016.

Nach der ersten Auflage des vorliegenden Werkes erscheint nun die zweite Auflage in einem neuen Verlag. An dieser Stelle sei dem NOMOS Verlag für die neue Heimat des Werkes recht herzlich gedankt. Möge es einen festen Platz in der Reihe „NOMOS-Lehrbuch“ erobern. Mein Dank gilt daher in besonderer Weise Herrn Dr. Peter Schmidt, zum einen für die Aufnahme des Werkes in die Reihe und zum anderen für die sehr angenehme Zusammenarbeit und seine Geduld. Ferner danke ich meiner Familie, ohne deren Unterstützung die Realisierung unmöglich gewesen wäre.

Medebach im August 2016

http://www.nomos-shop.de/22593

Inhalt

Vorwort 6

Abkürzungsverzeichnis 17

Erstes Kapitel: Einleitung

§ 1 Die Stellung des Steuerstrafrechts im Rechtssystem 21

A. Bundesrechtliche Steuerstrafvorschriften 21
B. Landesrechtliche Steuerstrafvorschriften 21
C. Steuerstrafrecht und EG-Abgaben 21
D. Die Zentralvorschrift, § 369 AO 22
E. Abgrenzung Steuerstrafrecht – Steuerordnungswidrigkeiten 23

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 1 24

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 1 24

§ 2 Historische Entwicklung des Steuerstrafrechts 26

A. Der Rechtszustand vor 1919 26
B. Die Zeit von 1919–1939 26
C. Die nationalsozialistische Herrschaft 26
D. Die Nachkriegszeit von 1945 bis zur AO 1977 27
E. Die AO 1977 27
F. Änderungen der AO in der jüngeren Geschichte 28

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 2 29

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 2 29

Zweites Kapitel: Materielles Steuerstrafrecht

§ 3 Die Strukturen des § 370 AO – Steuerhinterziehungstatbestand 31

A. Das Geschützte Rechtsgut – der Sanktionszweck 31
B. Der Aufbau des § 370 AO 32
  I. Der Normaufbau 32
  II. Der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung im Überblick 33
C. Die Anwendbarkeit des Tatbestandes der Steuerhinterziehung auf Abgaben von EG- und EFTA-Staaten gemäß § 370 Abs. 6 AO 33
D. Die Anwendbarkeit des deutschen Steuerstrafrechts auf Auslandstaten nach § 370 Abs. 7 AO 34

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 3 34

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 3 35

http://www.nomos-shop.de/22593

§ 4 Die Tathandlungen der Steuerhinterziehung 36

A. Steuerhinterziehung durch unrichtige oder unvollständige Tatsachenangaben, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO 36
I. Der Begriff der Angabe 37
1. Arten von Angaben 37
2. Abgrenzung von Tatsachen, Werturteilen und Rechtsansichten 38
II. Die steuerliche Erheblichkeit der Tatsache 40
III. Die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Tatsachenangabe 40
IV. Gegenüber Finanzbehörden oder anderen Behörden 40
1. Finanzbehörden nach § 6 Abs. 2 AO 40
2. Andere Behörden 41
3. Abgrenzung von Vorbereitungshandlungen und Angaben gegenüber der Behörde 41

B. Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörde, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO 41
I. Allgemeines 41
II. Die steuerliche Erheblichkeit der Tatsache 42
III. Gegenüber Finanzbehörden 42
IV. Unkenntnis der Finanzbehörden 42
V. Unterlassen des Erklärungspflichtigen 43
VI. Pflichtwidrigkeit 43
VII. Ausgewählte Einzelfälle der Steuerhinterziehung durch Unterlassen 44
1. Unterlassen von steuerlichen Erfassungspflichten 44
2. Unterlassen der Abgabe von Steuervoranmeldungen 45
3. Unterlassen der Abgabe von Steuererklärungen 45
4. Unterlassen der Berichtigung von Steuererklärungen 46

C. Steuerhinterziehung durch unterlassene Verwendung von Steuerzeichen, § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO 46

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 4 46

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 4 47

§ 5 Der Taterfolg der Steuerhinterziehung 48

A. Allgemeines 48
B. Die Steuerverkürzung 48
I. Steuereinnahmen oder Steueranspruch 48
II. Steuerbegriff 48
III. Verkürzung 49
IV. Steueranspruch als Voraussetzung der Steuerverkürzung 50
1. Veranlagungssteuern 50
2. Fälligkeitssteuern 51

C. Die Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile 52
I. Allgemeines 52
Exkurs: Verfahrensabschnitte der Abgabenordnung 52
II. Steuervorteile 53
III. Nicht gerechtfertigt 54
IV. Erlangen des Steuervorteils 55
V. Begünstigter 55

http://www.nomos-shop.de/22593

D. Das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO 55
E. Kausalität 57
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 5 57
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 5 57

§ 6 Subjektiver Tatbestand und Irrtum 58

A. Subjektiver Tatbestand 58
B. Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht 60
I. Tatbestandsirrtum 60
II. Verbotsirrtum 61
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 6 62
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 6 62

§ 7 Der Grundsatz in dubio pro reo 63
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 7 63
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 7 63

§ 8 Täterschaft und Teilnahme bei der Steuerhinterziehung 64

A. Allgemeines 64
B. Täterkreis der Steuerhinterziehung 65
I. Abgrenzung nach aktivem Tun und Unterlassen 65
1. Aktives Tun 65
2. Unterlassen 66
II. Einzelne Personengruppen 66
1. Der Steuerberater als Täter oder Teilnehmer 66
a) Der Steuerberater als Alleintäter 67
b) Der Steuerberater als mittelbarer Täter des Steuerpflichtigen 67
c) Mittäterschaft oder Beihilfe des Steuerberaters 67
d) Berichtigungspflicht des Steuerberaters aus Garantenstellung wegen vorangegangenen Tuns, sogenannter Ingerenz 69
2. Steuerhinterziehung durch Ehegatten 69
3. Steuerstrafrechtliche Verantwortung von Bankangestellten 69
a) Einleitung 69
b) Urteil vom 1. August 2000 70
(1) Mitwirkung beim (anonymen) Kapitaltransfer – keine Beihilfe 71
(2) Mitwirkung beim (anonymen) Kapitaltransfer – Beihilfe 72
(3) Meinung des Bundesgerichtshofes 73
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 8 74
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 8 74

§ 9 Die versuchte Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 2 AO 75
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 9 76
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 9 76

http://www.nomos-shop.de/22593

§ 10 Die Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen 77

A. Allgemeines 77
B. Die einzelnen Regelbeispiele 77
I. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO 77
II. § 370 Abs. 3 Nr. 2 AO 80
III. § 370 Abs. 3 Nr. 3 AO 80
IV. § 370 Abs. 3 Nr. 4 AO 80
V. § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO 81
1. Bandenmäßige Begehungsweise 81
2. Fortgesetzte Begehung 82
3. Verkürzung von Umsatz- oder Verbrauchsteuern 82

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 10 82

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 10 82

§ 11 Sonstige Steuerstraftaten 84

A. Bannbruch, § 372 AO 84
I. Objektiver Tatbestand 84
II. Subjektiver Tatbestand 85
III. Besonderheiten 85
B. Der qualifizierte Schmuggel, § 373 AO 87
I. Allgemeines 87
II. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen 87
1. Gewerbsmäßiger Schmuggel 87
2. Schmuggel mit Schusswaffen 88
3. Schmuggel mit sonstigen Waffen 88
4. Schmuggel als Mitglied einer Bande 89
III. Versuchstrafbarkeit 89
IV. Verweis auf §§ 370 Abs. 6 S. 1 und Abs. 7 AO 89
C. Die Steuerhehlerei, § 374 AO 89
I. Allgemeines 89
II. Tatbestandsmerkmale im Einzelnen 90
1. Objektiver Tatbestand 90
a) Gegenstand der Steuerhehlerei 90
b) Tathandlung 90
2. Subjektiver Tatbestand 91
III. Versuchstrafbarkeit 91
IV. Verweis auf §§ 370 Abs. 6 S. 1 und Abs. 7 AO 91
D. Die Steuerzeichenfälschung, § 369 Abs. 1 Nr. 3 AO i. V. m. §§ 148–150 StGB 91
E. Die Begünstigung des Steuerstraftäters, § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO i. V. m. § 257 StGB 92
I. Allgemeines 92
II. Vortat 92
III. Das Hilfeleisten 93
IV. Vorteil der Tat 93
V. Unmittelbarkeit des Vorteils 94
VI. Subjektiver Tatbestand 95

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 11 96

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 11 96

http://www.nomos-shop.de/22593

§ 12 Rücktritt vom Versuch und strafbefreiende Selbstanzeige 97

A. Allgemeines 97
B. Rücktritt vom Versuch, § 24 StGB 97
C. Verhältnis zu § 371 AO 98
D. Strafbefreiende Selbstanzeige, § 371 AO 99
I. Geschichtliche Entwicklung 99
II. Sinn und Zweck der Selbstanzeige 99
III. Rechtsnatur der Selbstanzeige 100
IV. Anwendungsbereich der Selbstanzeige 100
1. Grundsätzliches 100
2. Erstatter der Selbstanzeige 103
3. Adressat der Selbstanzeige 104
4. Form der Selbstanzeige 105
V. Inhalt der Selbstanzeige des Täters 106
VI. Erklärungspflicht von Täter und Teilnehmer 108
VII. Nachzahlung der Steuer, § 371 Abs. 3 AO 109
1. Allgemeines 109
2. Nachzahlungsverpflichtung des Begünstigten 110
3. Nachzahlungsfrist 111
4. Zahlung der Hinterziehungszinsen 112
VIII. Ausschlussgründe des § 371 Abs. 2 AO 112
1. Erscheinen eines Amtsträgers, § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO 113
2. Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- und Bußgeldverfahrens, § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO 114
3. Erscheinen eines Amtsträgers, § 371 Abs. 2 Nr. 1 c AO 116
4. Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit, § 371 Abs. 2 Nr. 1 d AO 119
5. Erscheinen eines Amtsträgers zur Umsatzsteuer-Nachschau bzw. Lohnsteuer-Nachschau, § 371 Abs. 2 Nr. 1 e AO 119
6. Entdeckung der Steuerstraftat, § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO 119
7. Vorteilssperrwirkung, § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO 121
8. Sperrwirkung im besonders schweren Fall, § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO 121
9. Einschränkung der Sperrwirkung bei Außenprüfung, § 371 Abs. 2 S. 2 AO 122
10. Einschränkung der Sperrwirkung bei Steueranmeldungen, § 371 Abs. 2 a AO 122
IX. Strafbefreiende Fremdanzeige nach § 371 Abs. 4 AO 122
X. Bußgeldbefreiende Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung, § 378 Abs. 3 AO 123
1. Sinn, Zweck und Anwendungsbereich der Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO 123
2. § 371 AO und § 378 Abs. 3 AO im Vergleich 123
3. Voraussetzungen der Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO 124

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 12 124

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 12 124

http://www.nomos-shop.de/22593

§ 13 Steuerordnungswidrigkeiten 126

A. Überblick 126
B. Gruppierung der steuerlichen Ordnungswidrigkeiten 128
I. leichtfertige Steuerhinterziehung nach § 378 AO 128
II. Gefährdungstatbestände der AO 128
III. Missbräuche bei Lohnsteuerhilfe und bei Hilfe in Steuersachen 128
IV. Verstöße gegen steuerliche Mitwirkungspflichten 129
V. Zigaretten-Schwarzhandel nach § 36 TabStG 129
C. Die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO 129
I. Aufbau 129
II. Tatbestand des § 378 AO im Einzelnen 130
1. Täterqualität 130
2. Leichtfertigkeit 131
III. Die strafbefreiende Selbstanzeige 135

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 13 136

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 13 136

§ 14 Sonstige Ordnungswidrigkeiten 137

A. Steuergefährdung, § 379 AO 137
B. Gefährdung von Abzugsteuern, § 380 AO 138
C. Gefährdung von Verbrauchsteuern, § 381 AO 138
D. Gefährdung von Eingangsabgaben, § 382 AO 138
E. Unzulässiger Erwerb von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen, § 383 AO 139

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 14 139

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 14 139

Drittes Kapitel: Formelles Steuerstrafrecht

§ 15 Die Stellung der Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren 140

A. Die Rechtsquellen des Steuerverfahrensrechts 140
I. Gesetzliche Regelung 140
II. Verwaltungsanweisungen 141
1. Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) 141
2. Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz (DA-KG) 2015 142
B. Der organisatorische Aufbau der Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren 142
I. Grundsätzliches 142
II. Sonstige Zuständigkeiten 143
C. Die Finanzbehörde im selbstständigen Ermittlungsverfahren 143
I. Allgemeines 143
II. Kompetenzen 144
1. Allgemeines 144
2. Maßnahmen im Einzelnen 145
a) Vernehmungen 145
b) Durchsuchung und Beschlagnahme 145
c) Sicherstellung von Verfallsgegenständen 146

http://www.nomos-shop.de/22593

d) Festnahme, Haftbefehl, Identitätsfeststellung 146
e) Postbeschlagnahme und Telefonüberwachung 147
f) Ermittlungen im Ausland 148
g) Sonstige Maßnahmen 148
3. Abschluss des Ermittlungsverfahrens 148
D. Die Finanzbehörde im staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahren 148
E. Die Steuerfahndung 149
I. Organisation 149
II. Aufgaben und Befugnisse 149
1. Aufgaben 149
a) Steuerstrafrechtliche Ermittlungen § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO 150
b) Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen im Steuerstrafverfahren, § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 151
c) Vorfeldermittlungen, § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO 152
2. Befugnisse 153
a) Steuerstrafrechtliche Ermittlungen § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO 153
b) Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen im Steuerstrafverfahren, § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Nr. 3 AO 154
c) Befugnisse nach § 404 AO 155
(1) Allgemeines 155
(2) Befugnisse nach § 404 S. 1 AO 155
(3) Befugnisse nach § 404 S. 2 AO 155
III. Der Rollenwechsel bzw. die Doppelfunktion der Steuerfahndung 156
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 15 157
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 15 157

§ 16 Grundsätze im Ermittlungsverfahren in Steuerstrafsachen 159
A. Allgemeines 159
B. Wichtige Prinzipien 159
I. Legalitätsprinzip, § 152 Abs. 2 StPO 159
II. Offizialprinzip 160
III. Akkusationsprinzip 160
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 16 161
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 16 161

§ 17 Der Konflikt zwischen Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren 162
A. Allgemeines 162
B. Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren 162
C. Rechte und Pflichten des Beschuldigten im Steuerstrafverfahren 163
I. Einleitung des Steuerstrafverfahrens 163
II. Zwangsmittelverbot, Beweisverwertungsverbot 165
III. Nemo-tenetur-Grundsatz 169
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 17 175
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 17 175

http://www.nomos-shop.de/22593

§ 18 Die Einstellung des Steuerstrafverfahrens 177

A. Allgemeines 177
B. Einstellungsmöglichkeiten im Einzelnen 177
I. Einstellung mangels Tatnachweises oder wegen Verfolgungshindernis nach § 170 Abs. 2 StPO 177
II. Einstellung wegen Geringfügigkeit (§ 398 AO, § 153 StPO) 178
III. Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen (§ 398 a AO) 179
1. Grundsätzliches zur Norm 179
2. Anwendungsvoraussetzungen 179
3. Zuschlagszahlung 179
4. Rechtsschutz 180
5. Wiederaufnahme des Strafverfahrens, § 398 a Abs. 3 AO 180
6. Anrechnung bei Wiederaufnahme, § 398 a Abs. 4 AO 180
IV. Einstellung gegen Auflage nach § 153 a StPO 180
C. Verfahrensbeendigung durch Strafbefehl (§§ 407 StPO ff.) 182
I. Allgemeines 182
II. Vor- und Nachteile des Strafbefehlsverfahren 182
III. Voraussetzungen für den Erlass eines Strafbefehls 183
IV. Inhalt und Verfahren des Strafbefehls 184
D. Abschluss des Ermittlungsverfahrens durch die Staatsanwaltschaft 184
E. Limitierung der Erledigungsmöglichkeiten durch den BGH 185

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 18 185

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 18 185

§ 19 Schätzungen im Besteuerungsverfahren und im Steuerstrafverfahren 187

A. Allgemeines 187
B. Rechtsgrundlagen der Schätzung 187
I. Die Schätzung im Besteuerungsverfahren 187
II. Zulässigkeit der Schätzung im Steuerstrafverfahren 188
C. Die Schätzungsmethoden 188
I. Methoden im Einzelnen 188
1. Äußerer Betriebsvergleich nach Richtsätzen 188
2. Innerer Betriebsvergleich 189
3. Vermögenszuwachsrechnung 189
4. Geldverkehrsrechnung 189
5. Nachkalkulation 189
6. Zeitreihenvergleich 190
II. Schwächen der Methoden 191
1. Schwächen der einzelnen Verprobungsmethoden 191
2. Der BFH zur Schätzung nach Richtsätzen 191
III. Schätzungsverfahren aus steuerstrafrechtlicher Sicht 192

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 19 193

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 19 193

http://www.nomos-shop.de/22593

§ 20 Verjährung 195

A. Allgemeines 195
B. Steuerliche Festsetzungsverjährung 195
C. Strafrechtliche Verjährung 196
I. Veranlagungssteuern, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer 197
II. Fälligkeitssteuern, Lohnsteuer und Umsatzsteuer 199

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 20 199

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 20 199

§ 21 Tatsächliche Verständigung 201

A. Allgemeines 201
B. Voraussetzungen 201
I. Erschwerte Sachverhaltsermittlung 202
II. Keine Einigung über Rechtsfragen 203
III. Kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis 203
IV. Mitwirkung einer entscheidungsbefugten Amtsperson 203
C. Rechtsfolgen 203
D. Unverbindliche behördliche Empfehlungen 204
E. Rechtsmittel 204
I. Einwendungen gegen die tatsächliche Verständigung 204
II. Rechtsmittel gegen Steuerbescheide 204
F. Zulässigkeit der tatsächlichen Verständigung im Steuerstrafverfahren 205
I. Allgemeines 205
II. Inhalt der Vereinbarungen, Absprachen und Verständigungen 205
1. Verständigung über den Sachverhalt 205
2. Verständigungen zur Verfahrensvereinfachung 206
3. Absprachen über die Rechtsfolgen 206
G. Verhältnis Besteuerungsverfahren – Strafverfahren 206

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 21 207

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 21 207

§ 22 Konkurrenzen im Steuerstrafrecht 208

A. Allgemeines 208
I. Idealkonkurrenz 208
II. Realkonkurrenz 208
III. Gesetzeskonkurrenz 209
1. Spezialität 209
2. Subsidiarität 209
3. Mitbestrafte Nachtat 210
4. Mitbestrafte Vortat 210
B. Konkurrenzen im Einzelnen 211
I. Eine unrichtige Steuererklärung 211
II. Mehrere unrichtige Steuererklärungen 211
III. Besondere Problematik Umsatzsteuer 212
IV. Nichtabgabe von Steuererklärungen 212

http://www.nomos-shop.de/22593

C. Konkurrenzen im Steuerordnungswidrigkeitenrecht 212
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 22 213
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 22 213

Literaturverzeichnis 215

Stichwortverzeichnis 219

http://www.nomos-shop.de/22593

Zweites Kapitel: Materielles Steuerstrafrecht

§ 3 Die Strukturen des § 370 AO – Steuerhinterziehungstatbestand

A. Das Geschützte Rechtsgut – der Sanktionszweck

Umstritten ist das von § 370 AO geschützte Rechtsgut, bzw. der Sanktionszweck. Es stehen sich mehrere abweichende Auffassungen gegenüber. 1

Zum einen wird vertreten, die Steuerhinterziehung schütze nicht Rechtsgüter, die den Staaten vorgegeben seien, sondern allein die positivrechtliche Ordnung des Steuerrechts in seiner jeweiligen, rasch veränderlichen Gestalt. Deswegen unterscheide sich das Steuerstrafrecht vom Strafrecht, weil dieses ein eigenständiges, geschlossenes Normenkonzept bilde und auf sozialpolitischen Bewertungen beruhe. Diese sozialpolitischen Bewertungen aber fehle den einzelnen Steuergesetzen. Daher sei die Steuerhinterziehung lediglich Sanktionen des Steuerungehorsams.[1] 2

Die herrschende Meinung[2] betrachtet aber als geschütztes Rechtsgut das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuern bzw. den Anspruch des Staates auf den vollen Ertrag aus jeder einzelnen Steuerart. 3

Daneben finden sich aber in der Literatur noch zahlreiche abweichende Auffassungen, die sich aber bisher nicht durchsetzen konnten. So wird § 370 AO eine formale Schutzfunktion zugeschrieben. Es gehe um die steuerlichen Offenbarungspflichten[3] und Wahrheitspflichten[4] gegenüber den Finanzbehörden oder aber nur um den formalen Bestand der Steueransprüche.[5] 4

Diese Auffassungen vermögen nicht zu überzeugen. Die Vertreter der formalen Schutzfunktion übersehen, dass eine Steuerhinterziehung neben der Zuwiderhandlung gegen die formalen Pflichten eine Steuerverkürzung, also einen Erfolg voraussetzt.[6] 5

Eine weitere Auffassung sieht gar die gleichmäßige Lastenverteilung als geschützt an und nicht die öffentlichen Kassen.[7] Hier wird das Ziel jeglicher Steuergesetzgebung zum geschützten Rechtsgut des § 370 AO gemacht. Es wird verkannt, dass durch die Steuerhinterziehung weder das Vermögen der ehrlichen Steuerbürger noch die mit Steuermitteln zu erfüllenden Staatsaufgaben in messbarer Weise beeinträchtigt werden. Die Steuerhinterziehung ist wegen ihrer, auf das gesamte Steueraufkommen bezogenen, geringen Auswirkung kaum in der Lage, die vom BVerfG postulierte gleichmäßige steuerliche Leistungsverteilung zu beeinträchtigen.[8] Daher ist auch diese Meinung abzulehnen. 6

1 Isensee, NJW 1985, 1007, 1008.
2 Vgl. bereits RG v. 16.6.1925, I 188/25; BGHSt 36, 100, 102; Bruhnke in Wannemacher, § 370, Rn. 28 ff., Scheuermann-Kettner in Koch/Scholz, § 370, Rn. 8; Dietz in Leise/Dietz/Cratz, § 370, Rn. 14; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 26; Jäger in Klein, § 370, Rn. 1.
3 Schulze, DStR 1964, 416; Ehlers FR 1976, 505.
4 Möllinger, S. 380.
5 Backes, S. 149 f.
6 Suhr 1988, S. 177.
7 Salditt in Tipke-FS, S. 475, 477 ff.; ders. StraFo 1997, 65.
8 Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370, Rn. 42.

http://www.nomos-shop.de/22593

7 Zuzustimmen ist der herrschenden Meinung, dass das geschützte Rechtsgut des § 370 AO der Anspruch des Steuergläubigers auf den vollen Ertrag der Steuern ist. § 370 AO ist ein Vermögensdelikt zum Schutz des jeweiligen Steuergläubigers. Deren wirksame und durchsetzbare Steueransprüche zählen zum Vermögen des deutschen Steuergläubigers. Aber durch § 370 Abs. 6 AO wird die Strafbarkeit der Steuerhinterziehung auch auf Abgaben der Europäischen Gemeinschaften, der Mitgliedstaaten der Europäischen Freihandelszone oder einem mit diesen assoziierten Staaten ausgeweitet. Deswegen wird auch deren Vermögen durch den Tatbestand des § 370 AO geschützt.

8 Die Tatsache, dass der deutsche Staat auf verschiedenen Ebenen, nämlich Bund, Länder und Gemeinden, verschiedene Steuern erhebt, ist für das Schutzgut des § 370 AO ohne Bedeutung. Dies gilt auch für die unterschiedliche Ertrags-, Verwaltungs- und Gesetzgebungshoheit. Das geschützte Rechtsgut des § 370 AO umfasst alle Steuern, die in der Bundesrepublik Deutschland erhoben werden. Für die Bestimmung des geschützten Rechtsgutes als abstrakter Straftatbestand ist die Frage welcher Rechtsgutinhaber im konkret vorliegenden Fall geschädigt wurde ohne Bedeutung. Lediglich im Rahmen des konkreten Taterfolges spielt dies eine Rolle.

B. Der Aufbau des § 370 AO

I. Der Normaufbau

9 Die Norm der Steuerhinterziehung des § 370 AO nennt im Abs. 1 den Grundtatbestand der Steuerhinterziehung. Im Abs. 2 wird die Strafbarkeit der versuchten Steuerhinterziehung kodifiziert. Besonders schwere Fälle mit Regelbeispielen nennt Abs. 3. Im Abs. 4 wird das sogenannte Kompensationsverbot geregelt. Der Abs. 5 stellt klar, dass eine Steuerhinterziehung auch hinsichtlich solcher Waren begangen werden kann, deren Einfuhr, Durchfuhr oder Ausfuhr verboten ist, sogenannte Steuerhinterziehung trotz Verbringungsverbots. Schließlich folgt im Abs. 6 die Erweiterung der Strafbarkeit auf Abgaben, die durch die Mitgliedstaaten der EG, der EFTA oder mit ihnen assoziierten Staaten erhoben werden. Im Abs. 7 wird dann das Weltgeltungsprinzip für die Steuerhinterziehung bestimmt.

10 Im Überblick stellt sich der Normaufbau des § 370 AO wie folgt dar:

Grundtatbestand	→	Absatz 1
Versuchsstrafbarkeit	→	Absatz 2
Besonders schwere Fälle mit Regelbeispielen	→	Absatz 3
Präzisierung der Steuerverkürzung bezüglich Steuerfestsetzung und Steueranmeldung	→	Absatz 4 Satz 1 und 2
Kompensationsverbot	→	Absatz 4 Satz 3
Steuerhinterziehung trotz Verbringungsverbot	→	Absatz 5
Ausweitung des Anwendungsbereichs auf Eingangsabgaben von EG, EFTA und assoziierten Staaten	→	Absatz 6
Weltrechtsprinzip	→	Absatz 7

Abb. 2: Normaufbau des § 370 AO

http://www.nomos-shop.de/22593

II. Der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung im Überblick

Den Grundtatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht ein Täter, wenn er eine Tathandlung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1–3 AO begeht und einen Taterfolg in Form der Steuerverkürzung oder der Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile nach §§ 370 Abs. 1 und Abs. 4 S. 1 und 2 AO erzielt. Zwischen der Tathandlung und dem Erfolg ist ein Kausalzusammenhang erforderlich. Weiter muss der Täter mit Vorsatz, § 15 StGB, rechtswidrig und schuldhaft handeln. 11

Im Überblick stellt sich dies wie folgt dar: 12

Tathandlung	§ 370 Absatz 1 Nr. 1 - 3 AO
Taterfolg: Steuerverkürzung oder Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile	§§ 370 Absatz 1 und Absatz 4 Satz 1 und 2 AO
Kausalzusammenhang zwischen Handlung und Erfolg	
Tatbestandsvorsatz	§ 15 StGB
Rechtswidrigkeit	
Schuld	

Abb. 3: Grundtatbestand der Steuerhinterziehung

C. Die Anwendbarkeit des Tatbestandes der Steuerhinterziehung auf Abgaben von EG- und EFTA-Staaten gemäß § 370 Abs. 6 AO

§ 370 Abs. 6 AO erweitert die Anwendung des Steuerhinterziehungstatbestandes auch auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben[9], die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union[10] verwaltet werden oder einem Mitgliedstaat der EFTA (Island, Liechtenstein, Norwegen, Schweiz) zustehen. Dies ist erforderlich, weil § 370 Abs. 1 AO nur für solche Steuern gilt, die von der Bundesrepublik Deutschland erhoben werden. Der Schutz ausländischer Steuern wird dagegen nicht besorgt. 13

Umfasst werden zunächst alle Einfuhrabgaben nach § 1 Abs. 1 S. 3 ZollVG die im Zollkodex bestimmten Abgaben, aber auch die Einfuhrumsatzsteuer und die für eingeführte Waren ggf. anfallende Verbrauchsteuern. Nach Art. 4 Nr. 10 ZK sind Einfuhrabgaben: 14

9 Durch das Steueränderungsgesetz vom 20.12.2001 (BGBl. I S. 3794) wurden die Ausfuhrabgaben erstmals in den Tatbestand des § 370 Abs. 6 AO aufgenommen.

10 Aufgrund des Vertrages von Lissabon ist die Europäische Union mit eigener Rechtspersönlichkeit an die Stelle der EG getreten. Die entsprechende Änderung erfolgte durch das Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592.

http://www.nomos-shop.de/22593

- Zölle und Abgaben mit gleicher Wirkung bei der Einfuhr von Waren;
- Abschöpfungen und sonstige bei der Einfuhr erhobene Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder aufgrund der für bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse geltenden Sonderregelungen vorgesehen sind.

15 Zölle sind Abgaben, die im grenzüberschreitenden Warenverkehr nach dem Zolltarif der EU erhoben werden.[11] Abschöpfungen sind Abgaben, die den Unterschied zwischen dem niedrigen Weltmarktpreisniveau und dem hohen EU-Preisniveau ausgleichen.[12]

16 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes wird die Einfuhrumsatzsteuer ebenfalls von § 370 Abs. 6 S. 1 AO erfasst.[13] Die sonstigen Verbrauchsteuern werden dagegen nicht von § 370 Abs. 6 AO erfasst, sondern vom ganz normalen Steuerbegriff in § 370 Abs. 1 AO.

17 Werden Umsatzsteuern und harmonisierte Verbrauchsteuern von einem anderen Mitgliedstaat der EU verwaltet, fallen sie unter § 370 Abs. 6 AO. Zu den harmonisierten Verbrauchsteuern zählen die Steuern auf Mineralöl, Alkohol, alkoholische Getränke und Tabakwaren. Taten, die diese Abgaben betreffen, sind allerdings nur verfolgbar, wenn die Gegenseitigkeit zur Zeit der Tat verbürgt und dies in einer Rechtsverordnung nach § 370 Abs. 6 S. 4 AO festgestellt worden ist.

D. Die Anwendbarkeit des deutschen Steuerstrafrechts auf Auslandstaten nach § 370 Abs. 7 AO

18 Durch § 370 Abs. 7 AO wird die Anwendung des deutschen Steuerstrafrechts auf Auslandstaten angeordnet. Dies ist eine Ergänzung zu §§ 3 ff. StGB. Nach § 3 StGB gilt das deutsche Strafrecht nur für Taten, die im Inland begangen werden, die sogenannten Inlandsstraftaten. Auslandsstraftaten sind nur nach den §§ 4–7 StGB strafbar. Hier wird der Tatbestand der Steuerhinterziehung aber nicht genannt. Da § 369 Abs. 2 AO aber die Anwendung der allgemeinen Gesetze über das Strafrecht auch für die Steuerhinterziehung kodifiziert, ist eine ausdrückliche Regelung zur Anwendung des deutschen Strafrechts auf Auslandstaten notwendig.

Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 3

1. Welches sind die Voraussetzungen einer strafbaren Handlung?
2. Wie ist der Prüfungsaufbau für Vorsatztaten?
3. Wann wird der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht?

11 Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370, Rn. 124.
12 Joecks in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 42.
13 BGH wistra 2001, 62 und wistra 2001, 263.

http://www.nomos-shop.de/22593

Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 3

1. > Tatbestandsmäßigkeit
   > Rechtswidrigkeit
   > Schuld
2. > Tatbestandsmäßigkeit
   > objektiv
   > subjektiv
   > Rechtswidrigkeit
   > Schuld
3. Der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung wird verwirklicht, sobald ein Täter eine Handlung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1–3 AO begeht und hierdurch eine Steuerverkürzung oder ungerechtfertigte Steuervorteile nach §§ 370 Abs. 1 und Abs. 4 S. 1 und 2 AO erhält. Zwischen der eigentlichen Tat und dem Erfolg ist ein Kausalzusammenhang erforderlich und der Täter muss mit Vorsatz nach § 15 StGB rechtswidrig und schuldhaft handeln.

http://www.nomos-shop.de/22593

§ 4 Die Tathandlungen der Steuerhinterziehung

1 Im Überblick stellen sich die Tathandlungen wie folgt dar:

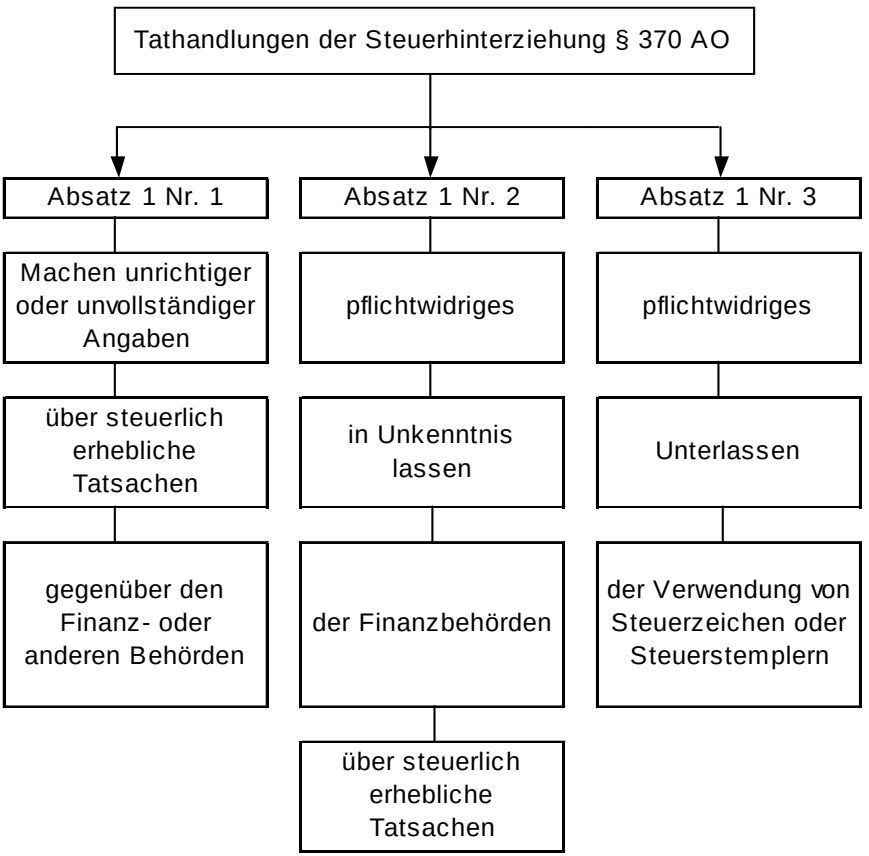

Abb. 4: Tathandlungen der Steuerhinterziehung

A. Steuerhinterziehung durch unrichtige oder unvollständige Tatsachenangaben, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

2 Die Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch unrichtige oder unvollständige Tatsachenangaben ist ein Allgemeindelikt, das von jedermann begangen werden kann.

http://www.nomos-shop.de/22593

I. Der Begriff der Angabe

Angabe wird definiert als: 3

> Bekundung einer Tatsache in schriftlicher oder mündlicher Form durch ausdrückliches oder schlüssiges Verhalten.[1]

Es wird sich in den normalen Fällen um schriftliche Angaben in den nach §§ 149 ff. AO vorgesehenen Steuererklärungen handeln, die der Steuerpflichtige auszufüllen, in den gesetzlich vorgeschriebenen Fällen auch zu unterschreiben und an das Finanzamt weiterzuleiten hat. Die Übermittlung der Steuererklärung mittels Datenträger oder Datenfernübertragung steht der Papierform gleich, § 150 Abs. 6 AO. Insoweit hat die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung, die die Grundlage für das sogenannte „ELSTER"-Verfahren ist, keine Änderung der Steuerstrafrechtslage gebracht. [2] 4

Wird die Steuererklärung durch eine Hilfsperson erstellt, wie z.B. Steuerberater, Familienangehörige, Mitarbeiter, so ist die Steuererklärung dem Erklärungspflichtigen zuzurechnen. Es ist nicht entscheidend, wer die Zahlen in das Formular eingetragen hat, sondern wer die Steuererklärung abzugeben hat und ggf. unterschreiben muss. 5

Wird im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach den §§ 26, 26 b EStG eine gemeinsame Steuererklärung abgegeben, so ist zu untersuchen aus welcher Sphäre die falsche Angabe stammt. Diesem wird dann diese zugerechnet, während der andere davon unbehelligt bleibt. 6

Problematisch ist, ob auch schlüssiges Verhalten als taugliche Tathandlung in Betracht kommt. 7

Eine Literaturmeinung lehnt dies mit der Begründung ab, dass der Wortlaut des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO dem entgegenstehe. Es gehe um das „machen von Angaben". Dies erfordere aktives Tun.[3] 8

Dem steht aber die vorzugswürdige Auffassung der Rechtsprechung gegenüber. Diese sieht eine solche einschränkende Auslegung nicht als erforderlich an, so seien auch konkludente Erklärungen unter § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO zu subsumieren. Dies sei z.B. der Fall, wenn der Urlauber, der zollpflichtige Waren bei sich führe, den Ankunftsbereich eines Flughafens unter den Augen des Zollbeamten durch die Tür verließe, die den Passagieren vorbehalten sei, die keinerlei Waren anzumelden hätten.[4] 9

Die unterschiedlichen Meinungen führen nicht zu unterschiedlichen Konsequenzen, da die Literaturmeinung die Fälle des konkludenten Verhaltens über § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfasst. [5] 10

1. Arten von Angaben

Die Angaben umfassen Steuererklärungen, Anzeigen, aber auch Steuervorteile. 11

1 BGHSt 25, 190.
2 Verordnung über die elektronische Übermittlung von für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten (Steuerdaten-Übermittlungsverfahren – StDÜV) vom 28.1.2003, BGBl. I 2003, 139.
3 Joecks in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 175.
4 BGHSt 25, 190, 191.
5 Joecks in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 175.

http://www.nomos-shop.de/22593

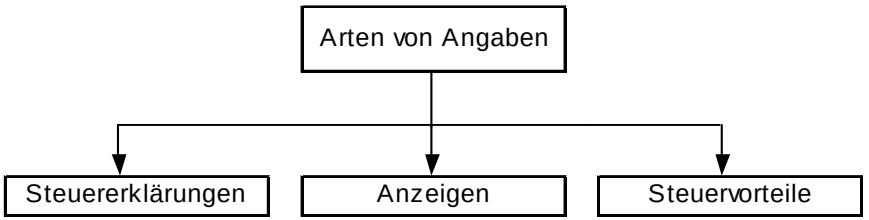

Abb. 5: Übersicht über die Arten von Angaben

12 Im Einzelnen sind dies:

a) Steuererklärungen:
- allgemeine Steuererklärungen nach §§ 149 ff. AO
- Einkommensteuererklärung nach §§ 25 EStG, 56–60 EStDV
- Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärung nach § 18 UStG
- Gewerbesteuererklärung nach §§ 14 a GewStG, 25 GewStDV
- Körperschaftsteuererklärung nach § 49 KStG
- Lohnsteueranmeldung nach § 41 a EStG
- Erbschaftsteuererklärung nach § 31 ErbStG
- Schenkungssteuererklärung nach § 31 ErbStG

b) Anzeigen:
- Berichtigungsverpflichtung nach § 153 AO
- Erwerbstätigkeitsanzeige nach § 138 AO
- Erwerb, der der Erbschaftsteuer unterliegt nach § 30 ErbStG
- Änderung der Nutzung oder Eigentumsverhältnisse nach § 19 GrStG

c) Steuervorteile:
- Stundung nach § 222 AO
- unterbliebene Pfändung nach §§ 281 ff. AO
- Zahlungsaufschub nach § 223 AO
- Erlass von Steueransprüchen nach § 227 AO
- Einstellung oder Beschränkung der Vollstreckung nach §§ 257, 258 AO
- Niederschlagung von Steuern nach § 261 AO
- Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO
- Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 AO
- Eintragung zu hoher Freibeträge nach § 39 a AO
- Fristverlängerung von Steuererklärungen nach § 109 AO
- Verzögerung oder Vereitelung von Beitreibung
- Herabsetzung von Steuervorauszahlungen

2. Abgrenzung von Tatsachen, Werturteilen und Rechtsansichten

13 Die Angabe muss eine Tatsache bekunden. Erforderlich ist daher die Abgrenzung von Urteilen und Rechtsansichten.

http://www.nomos-shop.de/22593

Tatsachen sind: 14

Umstände der realen Welt, die dem Beweis zugänglich sind.

Im Gegensatz dazu sind Prognosen und Werturteile dem Beweis nicht zugänglich.[6] 15

Problematisch und noch nicht abschließend geklärt ist die Behandlung von abweichenden Rechtsauffassungen. Es geht dabei um folgenden Fall: 16

Beispiel: 17

Der Geschäftsführer G der X-GmbH reicht die Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Januar 2003 beim Finanzamt ein. Es wurde eine Zahllast von 50.000 € errechnet. Nach ausführlichen Beratungsgesprächen mit seinem Steuerberater ist ihm bekannt, dass in den erklärten Umsatzerlösen von 400.000 € bestimmte steuerpflichtige Umsätze nicht enthalten sind, weil Teile der Literatur und der Finanzgerichte die nicht erklärten Umsätze für nicht steuerbar halten und daher nicht der Umsatzsteuer unterfallen. Die Finanzverwaltung geht dagegen von der gegenteiligen Meinung aus und behandelt diese Umsätze gleichwohl als umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.

Eine wesentliche Stimme in der Literatur sieht eine Erklärung, der irgendeine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liege als zutreffend und daher nicht tatbestandsmäßig i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO an. [7] 18

Die Rechtsprechung[8] hat sich lange Zeit dieses Problems nicht angenommen. Die Richtigkeit bzw. Vollständigkeit einer Tatsachenangabe bestimme sich allein auf der Grundlage der eigenen Rechtsprechung. Das zur Entscheidung berufene Strafgericht hat, ohne Beachtung von Meinungsdivergenzen zwischen Literatur, Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung, die Angaben als unrichtig gewertet, wenn es aufgrund eigener Auslegung der einschlägigen Steuerrechtsnorm zu einer anderen Meinung gelangt ist, als der Steuerpflichtige in seiner Erklärung. Lediglich beim Hinweis des Steuerpflichtigen auf die in der Erklärung zugrunde gelegte abweichende Meinung solle die Tathandlung ausgeschlossen sein. 19

Zwischenzeitlich hat sich aber eine h.M. ausgebildet, die auf die sogenannte Lehre vom typisierten Empfängerhorizont der Finanzverwaltung abstellt. Der Steuerpflichtige könne daher gegenüber der Finanzverwaltung die für ihn günstigste steuerrechtliche Gestaltung wählen, sodass eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ausscheide, wenn er offen oder versteckt eine nicht zutreffende Rechtsansicht verträte. 20

Allerdings müsse der Steuerpflichtige der Finanzbehörde die steuerlich erheblichen Tatsachen richtig und vollständig mitteilen, damit diese in die Lage versetzt werde unter Anwendung einer abweichenden Meinung die Steuer anders festzusetzen als beantragt. Diese Pflicht ergäbe sich aus § 90 Abs. 1 S. 2 AO wonach der Steuerpflichtige zur vollständigen und wahrheitsmäßigen Offenlegung der für die Besteuerung erheblichen Tatsachen verpflichtet sei. Für die Zahlen, hinter denen sich Sachverhalte verstecken, deren rechtliche Relevanz umstritten ist, bestünde eine Offenbarungspflicht. 21

Dies sei immer dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige von der Rechtsprechung, den Verwaltungsrichtlinien oder der regelmäßigen Verwaltungspraxis abweiche.[9] 22

6 Cramer in Schönke/Schröder, § 263, Rn. 8 ff.
7 Joecks in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 181 m.w.N.; Ransiek in Kohlmann, § 370, Rn. 237; Harms Stbg 2002, 12.
8 Vgl. statt vieler BGHSt 29, 152, 157.
9 BGH, StV 2000, 491 f; Rolletschke in Kemper/Rolletschke, § 370, Rn. 128; Seer in Tipke/Lang/Seer, § 23, Rn 25.

http://www.nomos-shop.de/22593

23 Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Es kann nicht auf die subjektive Sicht des Steuerpflichtigen abgestellt werden, sondern auf die objektive Sicht der Finanzbehörde. Dies liegt daran, weil die Finanzbehörde die Veranlagung aufgrund der Angaben des Steuerpflichtigen durchführt. Grundsätzlich muss es möglich sein, in der Steuererklärung von einer Verwaltungsmeinung oder Rechtsprechung abzuweichen. Allerdings ist der Finanzbehörde zuzugestehen, dass sie zu dieser Meinung Stellung bezieht, ggf. ihre eigene Meinung überdenkt. Dafür ist aber erforderlich, dass der Finanzbehörde die erforderlichen Informationen zur Verfügung gestellt werden.

II. Die steuerliche Erheblichkeit der Tatsache

24 Erforderlich ist, dass sich die Angaben auf steuerlich erhebliche Tatsachen erstrecken müssen. Tatsachen sind dann steuererheblich:

wenn sie zur Ausfüllung eines Besteuerungstatbestandes herangezogen werden müssen.

25 Es ist aufgrund des Blankettcharakters der Steuerhinterziehung ausreichend, wenn die Tatsachen aufgrund eines Steuergesetzes für die Entstehung, Höhe oder Fälligkeit der Steuer Einfluss haben.[10]

III. Die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Tatsachenangabe

26 Die Tatsachenangaben sind dann unrichtig bzw. unvollständig:

wenn die Erklärung nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmt.

27 Unvollständigkeit umfasst auch immer die sachlich unbegründete konkludente Behauptung der Vollständigkeit.

28 **Beispiel:**

Der Unternehmer X hat im Monat Januar Umsatzerlöse in Höhe von 50.000 € getätigt. Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat. Wegen der angespannten Liquiditätslage erklärt X in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Januar nur Umsatzerlöse in Höhe von 20.000 €.

IV. Gegenüber Finanzbehörden oder anderen Behörden

29 Die Angaben müssen gegenüber Finanzbehörden oder anderen Behörden gemacht werden. Mit diesem Tatbestandsmerkmal wird lediglich die Täuschung von Privatpersonen, aber auch die Täuschung des Steuerberaters ausgeschieden. Finanzbehörden sind die in § 6 Abs. 2 AO aufgezählten Behörden. Nicht aber die in § 386 Abs. 1 S. 2 AO genannten Behörden. Diese sind nur für das Steuerstrafverfahren und Steuerbußgeldverfahren, § 409 AO, zuständig.

1. Finanzbehörden nach § 6 Abs. 2 AO

- Bundesministerium der Finanzen
- Landesfinanzministerien
- Bundesmonopolverwaltung für Branntwein
- Bundeszentralamt für Steuern

10 BVerfG, wistra 1991, 175.