

Steuerstrafrecht – Rechtsprechung der Strafgerichte 2008/2009

Dr. Manzur E s s k a n d a r i, Rechtsanwalt / Fachanwalt für Steuerrecht / Fachanwalt für Strafrecht,
Osnabrück

Wie in den Vorjahren¹⁾ soll nachfolgend ein Überblick über die wesentlichen Entscheidungen der Strafgerichte in Steuerstrafsachen im Berichtszeitraum gegeben werden. Überwiegend handelt es sich dabei um Entscheidungen des für Revisionen in Zoll- und Steuerstrafsachen ausschließlich zuständigen Strafsenats des BGH. Bislang handelte es sich dabei um den in Leipzig ansässigen 5. Strafsenat. Seit dem 1. 5. 2008 ist die Zuständigkeit auf den 1. Strafsenat übergegangen.

Inhalt	Seite
I. § 370 AO	41
1. Steuerhinterziehung und verdeckte Gewinnausschüttung	41
2. Gesonderte Feststellung als Steuervorteil?	42
3. Steuerhinterziehung durch „Fristenerschleichung“?	43
II. Keine Umsatzsteuerjahreserklärung – wann ist die Tat vollendet, wann beendet?	43
III. Innergemeinschaftliche Lieferungen, Umsatzsteuerverkürzung und Beweislast	43
IV. Macht der Steuerberater nun „eigene Angaben“ oder macht er sie nicht?	45
V. Selbstanzeige „im Paket“?	45
VI. Der BGH lässt „den Knüppel aus dem Sack“	46
1. Unterschiedliche Wertgrenze bei Vermögensverlust und Gefährdung	47
2. Wertgrenze für jede Tat im materiellrechtlichen Sinn	47
3. Wertgrenze als Indiz	48
4. Weitere Erwägungen zum konkreten Strafmaß	48

Literatur: *Beckemper*, Steuerhinterziehung durch Erschleichen eines unrichtigen Feststellungsbescheides NSTZ 2002, 518; *Bielefeld*, Atempause im Streit über Nachweis, DStR 2006, 355; *Bielefeld*, Fingierter innergemeinschaftlicher KFZ-Zwischenhandel zur Umsatzsteuerhinterziehung, DStR 2009, 580; *Bilsdorfer*, Klarere Strafzumessungsregeln bei Steuerhinterziehung, NJW 2009, 476; *Eschenbach*, Die Abgrenzung zwischen strafloser Vorbereitungsphase und Versuchsbeginn bei der Steuerhinterziehung nach § 370 AO, DStZ 1997, 851; *Esskandari*, Steuerstrafrecht – Rechtsprechung der Strafgerichte 2007/2008, DStZ 2009, 77;

Gribbohm/Uteck, Probleme des allgemeinen Steuerstrafrechts, NSTZ 1990, 209; *Grune*, Neue Rechtsprechung zum Vertrauensschutz beim Vorsteuerabzug und bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, AktStR 2006, 255; *Hardtke*, Feststellungsbescheide als Taterfolg der Steuerhinterziehung, AO-StB 2002, 92; *Hardtke/Leip*, Strafverfolgungsverjährung bei Steuerhinterziehung infolge verdeckter Gewinnausschüttung, NSTZ 1996, 217; *Merkt*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerstrafrecht, BB 1991, 313;

1) Zuletzt DStZ 2009, 77.

Muhler, Körperschaftshinterziehung durch verschleierte Einnahmen wistra 2001, 130; Salditt, Steuern, Strafen, Stufenleiter? PStR 2009, 15; Schauf/Höink, Diametrale Wendung in der Rechtsprechung, PStR 2009, 58; Schauf/Winter, Keine Steuerbefreiung bei fehlendem Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung, DStR 2005, 1273; Sorgenfrei, Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft bei Publikumsgeellschaften, wistra 2006, 370; Vogelberg, Innergemeinschaftliche Lieferung: Beweislastumkehr der Umsatzsteuerfreiheit, PStR 2009, 41.

I. § 370 AO

1. Steuerhinterziehung und verdeckte Gewinnausschüttung

Das prinzipiell bis zum Veranlagungszeitraum (VZ) 2001 geltende körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren brachte – nicht nur, aber gerade auch – für den Steuerstrafrechtler manche Tücken mit sich.²⁾ Der strafrechtlich relevante Ausgangsbetrag für die Berechnung der Einkommensteuerverkürzung war allein die Nettodividende.³⁾ Verurteilte der Tatrichter den Angeklagten insoweit wegen Körperschaftsteuerhinterziehung, so musste der Angeklagte bei der Ausurteilung der korrespondierenden Einkommensteuerhinterziehung strafzumessungsrechtlich so behandelt werden, als ob für die Gesellschaft steuerrechtlich gehandelt wurde. Mithin wurde bei der Bemessung des dem Angeklagten einkommensteuerstrafrechtlich vorzuwerfenden Hinterziehungsbetrages einerseits zwar die Brutto-vGA (unter Einschluss der bei der Gesellschaft anfallenden Körperschaftsteuer) in Ansatz gebracht, andererseits aber – fiktiv – der bei steuerrechlichem Verhalten der Gesellschaft beim Gesellschafter abzuziehende Körperschaftsteuerbetrag angerechnet. Anderenfalls wäre es zu einer steuerstrafrechtlich nicht hinnehmbaren Doppelbelastung des Angeklagten gekommen.⁴⁾ Dies galt natürlich nur dann, wenn der Angeklagte neben der ESt-Hinterziehung zusätzlich wegen der KSt-Hinterziehung verurteilt werden sollte.

Seit dem 1. 1. 2001 hat das Halbeinkünfteverfahren das Anrechnungsverfahren abgelöst. Damit ist die steuerstrafrechtliche Praxis schon einmal der Schwierigkeit der Berechnungsdarstellung der KSt-Verkürzung im Zusammenhang mit der Herstellung der Ausschüttungsbelastung enthoben. Ab dem VZ 2001 ergibt sich aus dem durch die Hinzurechnung der vGA ermittelten zu versteuernden Einkommen unmittelbar die geschuldete KSt zu einem definitiven Steuersatz von 25 %. Daneben kommen auf der Ebene der Kapitalgesellschaft denkbare Steuerverkürzungstatbestände hinsichtlich der USt, der GewSt und der KapEST in Betracht.

Soweit es den Gesellschafter betrifft, behilft sich die Praxis wegen der möglichen Hinterziehung von ESt durch eine vGA gerne mit § 154 StPO. Danach kann die Staatsanwaltschaft von der Verfolgung einer Tat insbesondere dann absehen, wenn die für eine bestimmte Tat zu erwartende Strafe (Hinterziehung von ESt) im Verhältnis zu der voraussichtlichen Strafe wegen einer anderen Tat (Hinterziehung von KSt, USt etc.) nicht beträchtlich ins Gewicht fiele. Wird nicht nach § 154 StPO verfahren, dann gelten aber seit Ein-

führung des Halbeinkünfteverfahrens keine Besonderheiten mehr.

Soweit es um den Begriff der vGA geht, legt der BGH die aus der ständigen Rechtsprechung des BFH bekannten Voraussetzungen zu Grunde:⁵⁾

„Der Bundesfinanzhof definiert die verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in ständiger Rechtsprechung als Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens (d. h. des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG) auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Dabei muss die Minderung des Unterschiedsbetrages geeignet sein, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.“

Dass diese Sichtweise des BGH insbesondere auch mit dem Bestimmtheitsgebot des Art. 103 Abs. 2 GG konform geht, wurde nun durch das BVerfG bestätigt.⁶⁾ Soweit ein Gericht in einer Steuerstrafsache auf den Begriff der vGA abstellt, gilt:

„§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG enthält selbst keine nähere Bestimmung des Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttung. Die Verwendung des Begriffes ist dennoch verfassungsrechtlich unbedenklich. Der Gesetzgeber hat an dem Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung vor dem Hintergrund einer langjährigen einheitlichen Rechtsprechung zur Definition dieses Begriffes festgehalten (...) und so die von der Rechtsprechung vorgenommene Inhaltsbestimmung gebilligt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 GG eine Vermögensminderung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (...). Für die Abgrenzung, ob die Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis und nicht betrieblich veranlasst ist, wird bei Zuwendungen an einen beherrschenden Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person darauf abgestellt, dass die Leistung nicht auf einer klaren, von vornherein abgeschlossenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung beruht (...). Diese Definition hat auch der Bundesgerichtshof in der hier angegriffenen Entscheidung zugrunde gelegt. Er hat den Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung nicht erweiternd ausgelegt.“

Für die Verkürzungsberechnung bei einer vGA im Urteil weist der BGH darauf hin, dass die herzustellen- de Ausschüttungsbelastung durch das Tatsachengericht ebenso darzustellen ist wie eine Gliederung des ver-

2) Vgl. BGH v. 17. 4. 2008, 5 StR 547/07, wistra 2008, 310, 312; im Überblick zuletzt Esskandari, DStZ 2008, 210, 211.

3) Merkt, BB 1991, 315; Hardtke, Steuerhinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttung, Berlin, 1995, 108; Muhler, wistra 2001, 130, 133.

4) BGH v. 12. 1. 2005, 5 StR 301/04, wistra 2005, 144, 145.

5) BGH v. 24. 5. 2007, 5 StR 72/07, DStRE 2008, 169, 170; v. 17. 4. 2008, 5 StR 547/07, wistra 2008, 310, 311.

6) BVerfG v. 26. 6. 2008, 2 BvR 2067/07, wistra 2009, 17; das BVerfG nahm die gegen die Entscheidung des BGH v. 24. 5. 2007, 5 StR 72/07, DStRE 2008, 169, 171 gerichtete Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung an, weil die Annahmeveraussetzungen des § 93a Abs. 2 BVerfGG nicht vorlagen.

wendbaren Eigenkapitals (vgl. § 30 KStG a.F.) gegeben werden muss:⁷⁾

„Durch die Herstellung der Ausschüttungsbelastung kann sich je nach vorhandenem verwendbaren Eigenkapital bei der Gesellschaft die geschuldete Körperschaftsteuer um den Unterschiedsbetrag zwischen Tarifbelastung und Ausschüttungsbelastung mindern oder erhöhen (§ 27 Abs. 1 KStG a.F.). Um somit die Höhe der hinterzogenen Körperschaftsteuer zutreffend zu ermitteln und den Schuldumfang fehlerfrei zu bestimmen, ist daher erforderlich, dass das Tatgericht die Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Urteil nachvollziehbar darstellt (...). Nur so wird auch dem Revisionsgericht die Nachprüfung des Urteils ermöglicht.“

Insoweit ist zunächst darzulegen, welche Auswirkungen die Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung auf das Betriebsergebnis hat. Denn nur, wenn sich danach ein positives zu versteuerndes Einkommen ergibt, führt die verdeckte Gewinnausschüttung zu einer tariflichen Körperschaftsteuer (...). Bei der Gewinnermittlung (Bilanzierung) ist dabei die sich aus den verschwiegenen verdeckten Gewinnausschüttungen ergebende zusätzlich geschuldete Gewerbesteuer (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG = § 7 Satz 1 GewStG a.F., § 8 Abs. 3 Satz 2, Abs. 1 KStG, § 4 Abs. 4 EStG) als Betriebsausgabe abzuziehen (...).

Darüber hinaus ist aber erforderlich, dass in den Urteilsgründen auch eine Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals (vgl. § 30 KStG a.F.) vorhanden ist (...). Daran fehlt es vorliegend. Im Urteil werden unter der Bezeichnung „Ausschüttungsbelastung“ lediglich einzelne positive oder negative Beträge mitgeteilt, die der Tarifbelastung hinzugerechnet oder aber von dieser abgezogen werden, ohne zu erläutern, wie diese ermittelt wurden.“

2. Gesonderte Feststellung als Steuervorteil?

Bekanntermaßen werden nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO einkommensteuerpflichtige Einkünfte mehrerer Beteiligter gesondert und einheitlich festgestellt. Dieser gesonderte Feststellungsbescheid stellt einen Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) dar und ist für die Folgebescheide bindend (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Bindungswirkung besteht unabhängig davon, ob die Feststellungen inhaltlich rechtmäßig sind und mit Bindungswirkung hätten getroffen werden dürfen.⁸⁾ Ist ein solcher Folgebescheid bereits vor Erlass des Feststellungsbescheides bestandskräftig geworden, so ist er zwingend zu ändern (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO). Diese Bindungswirkung führt dazu, dass das für die Einkommensbesteuerung der Anteilseigner zuständige Wohnsitzfinanzamt keine Möglichkeit hat, den Inhalt des Feststellungsbescheides zu überprüfen. Damit ist es ausgeschlossen, dass ein Sachverhalt, über den im Feststellungsverfahren entschieden worden ist, im Folgeverfahren in einem damit unvereinbaren Sinne anders beurteilt wird.⁹⁾ Das Veranlagungsfinanzamt erhält von Amts wegen Kenntnis vom Feststellungsbescheid, so dass es einer Mitwirkung oder Antragstellung des Stpfl. insoweit nicht bedarf.

Der unrichtige Feststellungsbescheid als solcher erfüllt zunächst einmal nicht den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO in der Alternative der Steuerverkürzung. So-

viel steht fest. Denn der Grundlagenbescheid enthält noch keine Steuerfestsetzung. Diese erfolgt erst durch den Folgebescheid. Streitig war hingegen, ob ein durch unrichtige Angabe erwirkter Grundlagenbescheid nicht unter die Voraussetzungen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO in der Alternative des Erlangens eines ungerechtfertigten Steuervorteils der Steuerverkürzung zu subsumieren sei. Hierzu wurden fast alle denkbaren Meinungen vertreten. Teilweise ging man insoweit von einer straflosen Vorbereitungshandlung aus,¹⁰⁾ andere nahmen eine versuchte,¹¹⁾ vollendete¹²⁾ oder beendete Steuerhinterziehung¹³⁾ oder gar eine Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft¹⁴⁾ an.

Für die Praxis zog der 1. Strafsenat des BGH unter diese Diskussion nun einen Schlussstrich. Künftig wird man in den beschriebenen Fällen von einer vollendeten Steuerhinterziehung im Sinne des Erlangens eines ungerechtfertigten Steuervorteils ausgehen müssen:¹⁵⁾

„Der in Feststellung unrichtiger Besteuerungsgrundlagen mit Bindungswirkung liegende Vorteil ist ein Vorteil spezifisch steuerlicher Art, der auf dem Tätigwerden der Finanzbehörde beruht, und damit Steuervorteil (...). Der Annahme eines mit dem Feststellungsbescheid erlangten Steuervorteils steht nicht entgegen, dass ein solcher Bescheid erst die Grundlage für die Berechnung der Steuerschuld bildet und regelmäßig noch keine abschließende Auskunft gibt, in welcher konkreten Höhe der Steueranspruch tatsächlich beeinträchtigt wird (...). Aus dem Umstand, dass eine Umsetzung des Grundlagenbescheids in einen Einkommensteuerbescheid noch nicht stattgefunden hat, ergibt sich lediglich, dass eine Steuerverkürzung noch nicht eingetreten ist; dies schließt jedoch nicht aus, die Bekanntgabe des unrichtigen Feststellungsbescheids als gesonderten nicht gerechtfertigten Steuervorteil zu verstehen (...). Auch eine genaue betragsmäßige Bestimmung der bei einer späteren Umsetzung der festgestellten Besteuerungsgrundlagen in einem Folgebescheid eintretenden Steuerverkürzung ist nicht Voraussetzung für die Annahme eines Steuervorteils (...). Die Steuerhinterziehung ist zwar Erfolgsdelikt, jedoch nicht notwendig Verletzungsdelikt. Wie die Vorschrift des § 370 Abs. 4 Satz 1 AO zeigt, genügt z.B. für eine Steuerverkürzung schon die zu niedrige Festsetzung von Steuern, also eine konkrete Gefährdung des Steueranspruchs (...). Die hinreichend konkrete Gefährdung des Steueranspruchs genügt auch für die Annahme eines nicht gerechtfertigten Steuer-

7) BGH v. 2. 12. 2008, 1 StR 375/08, wistra 2009, 68.

8) BFH v. 8. 5. 1985, I R 108/81, BStBl II 1985, 523 (zu § 218 RAO); v. 19. 1. 1989, IV R 2/87, BStBl II 1989, 393 und v. 12. 7. 1989, X R 32/86, BFH/NV 1990, 366, 368 (beide zu § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO); v. 31. 10. 1991, X R 126/90, BFH/NV 1992, 363.

9) BFH v. 9. 7. 1984, IV R 87/85, BStBl II 1988, 342; v. 10. 12. 1998, III R 61/97, BStBl II 1999, 390; v. 11. 12. 1997, III R 14/96, BStBl II 1999, 401; v. 10. 6. 1999, IV R 25/98, BStBl II 1999, 545.

10) Beckemper, NSTZ 2002, 518, 522; Eschenbach, DStZ 1997, 851, 855.

11) Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 Rz. 788; § 376 Rz. 27; Gribbohm/Uteck, NSTZ 1990, 209, 210.

12) Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, München, 5. Aufl. 2005, § 376 Rz. 21.

13) Hardtke/Leip, NSTZ 1996, 217, 218; Hardtke, AO-StB 2002, 92.

14) Sorgenfrei, wistra 2006, 370, 373.

15) BGH v. 10. 12. 2008, 1 StR 322/08, wistra 2009, 114.

vorteils. Da hier im Hinblick auf die Bindungswirkung von Grundlagenbescheiden (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO) die für die Kommanditgesellschaft – auch der Höhe nach – festgestellten Besteuerungsgrundlagen des Gewinnfeststellungsbescheids ohne weiteres Zutun der Angeklagten oder der Kommanditisten in die Folgebescheide der Kommanditisten einzubeziehen waren, lag eine solche Gefährdung hier vor (...).

Der Umstand, dass die Angeklagten ihr angestrebtes (End-)Ziel einer Steuerverkürzung erst mit der zu niedrigen Festsetzung der Einkommensteuer in den Einkommensteuerbescheiden der Kommanditisten erreichten, steht der Annahme eines in der bindenden Feststellung unrichtiger Besteuerungsgrundlagen liegenden Steuervorteils nicht entgegen (...). Die durch die Umsetzung der festgestellten unrichtigen Besteuerungsgrundlagen bei der Steuerfestsetzung in den Folgebescheiden bewirkte Steuerverkürzung stellt lediglich einen weitergehenden Taterfolg dar, der insbesondere für den Zeitpunkt der Tatbeendigung und damit für den Verjährungsbeginn der Steuerhinterziehung von Bedeutung ist (...). Die Tatvollendung durch Erlangung eines bereits in der bindenden Feststellung der Besteuerungsgrundlagen liegenden Steuervorteils wird dadurch jedoch nicht in Frage gestellt (...). Die mehrfache Verwirklichung eines tatbestandlichen Erfolgs steht im Einklang mit der Rechtsnatur der Steuerhinterziehung im Feststellungs- und Festsetzungsverfahren als Gefährdungsdelikt (...).“

3. Steuerhinterziehung durch „Fristenerschleichung“?

Der Stpfl. versäumt die Frist für die Klage zum FG. Er beantragt Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 56 FGO und trägt unrichtige Tatsachen vor. Kann er dadurch – i. S. d. § 370 AO – gegenüber der Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben machen und es dadurch zumindest versuchen, Steuern zu verkürzen?

Wie in den meisten Fällen kommt es natürlich darauf an. Die Annahme einer Steuerhinterziehung scheitert jedenfalls nicht daran, dass bei einem Antrag an das FG keine Angaben gegenüber der Finanzbehörde gemacht werden. Denn die vorbereitenden finanzgerichtlichen Schriftsätze sind zugleich für die Behörde bestimmt, § 77 Abs. 1 FGO.

Im Übrigen aber kommt es allein auf den materiellrechtlichen Anspruch an. § 370 AO ist eine Blankettvorschrift. Die Vorschrift knüpft daher immer an die Frage an, ob nach den materiellrechtlichen Steuervorschriften ein Steueranspruch besteht. Deshalb kann zwar grundsätzlich in der Erschleichung einer Wiedereinsetzung eine Steuerverkürzung gesehen werden.

„Erforderlich ist dann jedoch weiter, dass dadurch die Beitreibung eines materiell bestehenden Steueranspruchs erschwert oder vereitelt wird (...).“¹⁶⁾

So verhält es sich im Übrigen auch im Rahmen des § 263 StGB. Auch hier stellt allein der falsche Sachvortrag im Prozess keinen Betrug bzw. Betrugsversuch dar. Entscheidend ist vielmehr, ob der Anspruch aus materiellen Gründen besteht oder nicht.¹⁷⁾

Im konkreten Fall war nicht einmal das zuständige FA für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung davon aus-

gegangen, dass der Stpfl. Zweifel daran gehabt hatte, dass ihm die geltend gemachten materiell-rechtlichen Steueransprüche zustanden.

II. Keine Umsatzsteuerjahreserklärung – wann ist die Tat vollendet, wann beendet?

Die Begriffe „Vollendung“ und „Beendigung“ stammen aus dem Kernstrafrecht. Dort bereiten sie allerdings längst nicht so viele Probleme wie im Bereich des Steuerstrafrechts. Die Steuerhinterziehung ist vollendet, wenn alle Tatbestandsmerkmale des § 370a AO erfüllt sind. Für die Vollendung ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Steuervorteile eingetreten oder die Steuerverkürzung wirksam geworden ist. Beendet ist eine Tat, wenn sie ihren tatsächlichen Abschluss gefunden hat. Bis zur Vollendung der Tat liegt nur eine versuchte Steuerhinterziehung vor. Deshalb ist dieses Datum wichtig. Auf den Tag der Beendigung der Tat fällt der Beginn der Verjährung. Aus diesem Grund ist auch dieser Zeitpunkt genau zu bestimmen. Vollendung und Beendigung können zeitlich identisch sein, müssen es aber nicht.

Ob bei der Hinterziehung von Umsatzsteuer Vollendung und Beendigung zeitlich identisch sind, beurteilt sich wie folgt: Wird eine unzutreffende oder gar keine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben, ist die Tat zwar vollendet, jedoch noch nicht beendet. Denn hinsichtlich der Beendigung kommt es auf die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung an.¹⁸⁾ Diese ist – ohne gewährte Fristverlängerung – bis zum 31.5. des Folgejahres abzugeben. Wird hingegen eine unzutreffende oder gar keine Umsatzsteuerjahreserklärung abgegeben, gilt Folgendes:¹⁹⁾

„B. S. war als Betreiber des Bordells verpflichtet, für die in den Jahren 2000 und 2001 getätigten Umsätze jeweils bis zum 31. Mai des Folgejahres (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO) eine Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben (§ 18 Abs. 3 UStG). Indem er dies unterließ, ließ er die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis. Mit Ablauf der Abgabefrist war die entsprechende Umsatzsteuer jeweils verkürzt (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO) und der Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) vollendet, da die Umsatzsteuererklärung als Steueranmeldung (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG, § 150 Abs. 1 Satz 3 AO) einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (§ 168 Satz 1 AO). Zugleich war die Tat jeweils beendet (st. Rspr.; vgl. BGHSt 38, 165, 170; BGH wistra 1991, 215, 216).“

III. Innerschweizerische Lieferungen, Umsatzsteuerverkürzung und Beweislast

Nachdem der BFH durch Beschluss vom 25. 11. 2005²⁰⁾ vorerst alle Streitigkeiten über die Nachweise innerschweizerischer Lieferungen gestoppt hatte²¹⁾ und

16) OLG Hamm v. 14. 10. 2008, 4 Ss 345/08, wistra 2009, 80.

17) Vgl. Fischer, StGB, § 263, Rz. 61a, 111, mit zahlreichen Nachweisen.

18) BGH v. 2. 12. 2008, 1 StR 344/08, wistra 2009, 189, 190.

19) BGH v. 10. 12. 1991, 5 StR 536/91, wistra 1992, 92; v. 27. 10. 1992, 5 StR 517/92, wistra 1993, 113, 114.

20) BFH v. 25. 11. 2005, V B 75/05, BStBl II 2006, 484.

21) Vgl. Bielefeld, DStR 2006, 355; Grune, AktStR 2006, 255; Schauf/Winter, DStR 2005, 1273.

das BMF ankündigte, die Entscheidung des BFH in allen offenen Fällen anwenden zu wollen,²²⁾ ging man in den allermeisten Fällen davon aus, dass eine steuerstrafrechtlich gesicherte Verurteilung insoweit nicht möglich sei. Denn wenn der BFH darauf hinwies, dass „die Voraussetzungen von § 6a Abs. 3 und Abs. 4 UStG (...) noch nicht abschließend geklärt“ seien,²³⁾ dann war es mit Blick auf das Bestimmtheitsgebot des Artikel 103 Abs. 1 GG kaum möglich, einen eindeutigen strafrechtlichen Vorwurf formulieren zu können. Der zu diesem Zeitpunkt noch zuständige 5. Strafsenat des BGH titelte daraufhin zwar im Leitsatz:²⁴⁾

„(...) das Fehlen eines Nachweises einer innergemeinschaftlichen Lieferung führt jedenfalls dann nicht zu einer Steuerbefreiung, wenn dadurch das Steueraufkommen in einem anderen Mitgliedstaat der EU gefährdet wird(...)“.

Der scheinbare Widerspruch dieser Aussage zur Rechtsprechung des BFH löste sich aber dann auf, wenn man sich die Urteilsbegründung im Einzelnen anschaute. Denn in dem vom BGH zu entscheidenden Fall waren die falschen Angaben über den Abnehmer im Rahmen einer als steuerfrei deklarierten innergemeinschaftlichen Lieferung gerade darauf gerichtet, dem tatsächlichen Abnehmer eine Besteuerung der angekauften Fahrzeuge zu ersparen; die insoweit unzutreffenden Angaben sollten den tatsächlichen Abnehmer verdecken und es ihm so ermöglichen, die von ihm geschuldete Erwerbsumsatzsteuer hinterziehen zu können.²⁵⁾ Der BGH grenzt zu Recht diese Fallkonstellation von solchen ab, in denen die FinVerw die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die zweifelsfrei vorliegt, allein mit der Begründung versagt, der Stpfl. habe den vorgeschriebenen Buchnachweis nicht rechtzeitig geführt. Ohne diese Klarstellung in den Urteilsgründen hätte der vom Senat gebildete Leitsatz allerdings leider zu Missverständnissen geführt.

Steuerrechtlich ging die Entwicklung weiter: Auf der Grundlage der Rechtsprechung des EuGH²⁶⁾ gab der BFH seine bisherige Rechtsprechung ausdrücklich auf und entschied nunmehr, dass der Buch- und Belegnachweis nicht mehr materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen ist.²⁷⁾ Diese Rechtsprechung des BFH wurde von der FinVerw im Bundessteuerblatt veröffentlicht und in allen offenen Fällen für anwendbar erklärt.²⁸⁾

Steuerstrafrechtlich hätte man jetzt hieraus die Konsequenz ziehen können, dass eine Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen nur noch dann in Betracht komme, wenn die Ware im Rahmen der Lieferung nicht in das EU-Ausland verbracht wurde oder der Empfänger im EU-Ausland nicht Unternehmer und die Lieferung deshalb nicht erwerbsteuerpflichtig war. Allein die unzutreffenden Angaben beim Buch- oder Belegnachweis hätten zu keiner Steuerhinterziehung mehr führen können, weil die umsatzsteuerrechtlichen Nachweispflichten keine materiell-rechtliche Voraussetzung der umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen mehr gewesen wären.

Diese Konsequenz hat nun der BGH grundsätzlich anerkannt. Allerdings hat der 1. Strafsenat gleichzeitig die Grenzen dieser Entwicklung aufgezeigt:²⁹⁾

„Die Lieferung von Gegenständen an einen Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet stellt keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung i. S. d. § 6a UStG dar, wenn der inländische Unternehmer in kollusivem Zusammenwirken mit dem tatsächlichen Abnehmer die Lieferung an einen Zwischenhändler vor-täuscht, um dem Abnehmer die Hinterziehung von Steuern zu ermöglichen.“

Wird eine solche Lieferung durch den inländischen Unternehmer gleichwohl als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erklärt, macht der Unternehmer gegenüber den Finanzbehörden unrichtige Angaben i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO und verkürzt dadurch die auf die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 13 Abs. 1 Nr. 1, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG anfallende und von ihm geschuldete Umsatzsteuer.“

Für den BGH macht es also den entscheidenden Unterschied, ob der Lieferant kollusiv mit dem Warenempfänger in der Absicht zusammenwirkt, die Erwerbsteuer im Empfängerland zu umgehen. In diesen Fällen sieht der BGH die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG als nicht erfüllt an. Deklarierte der Lieferant dennoch eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, dann mache er gegenüber den Finanzbehörden unrichtige Angaben im Sinne des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung.

In dem konkret vom 1. Strafsenat entschiedenen Fall lag ein kollusives Zusammenwirken in dem beschriebenen Sinn auf der Hand. Denn zur Vermeidung der Besteuerung im Bestimmungsland hatte der Lieferant für den Warenempfänger bewusst Scheinrechnungen ausgestellt.

Für das Steuerstrafrecht lässt sich aus dieser Rechtsprechungsentwicklung deshalb zweierlei ableiten: Zum einen können grundsätzlich unzutreffende Angaben beim Buch- oder Belegnachweis nicht mehr zu einer Steuerhinterziehung führen. Dies gilt ausnahmsweise nicht bei kollusiven Zusammenwirken des Lieferanten mit dem Warenempfänger zum Zwecke der Vermeidung der Erwerbsteuer. Zum anderen haben nunmehr die Strafverfolgungsbehörden die volle Beweislast im Rahmen ihrer Amtsaufklärungspflicht nach § 244 Abs. 2 StPO dafür, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht vorliegen.³⁰⁾ Diese Beweislast obliegt den Ermittlungsbehörden auch für die Annahme eines behaupteten

22) BMF v. 31. 5. 2006, IV A 6- S 7140 – 5/06.

23) BFH v. 25. 11. 2005, V B 75/05, BFH/NV 2006, 447.

24) BGH v. 12. 5. 2005, 5 StR 36/05, wistra 2005, 308.

25) BGH v. 12. 5. 2005, 5 StR 35/05, wistra 2005, 308, 309.

26) EuGH v. 27. 9. 2007, C-409/04, Teleos u. a., BStBl II 2009, 57; v. 27. 9. 2007, C-146/05, Twoh International, BFH/NV 2008, Beilage 1, 34; v. 27. 9. 2007, C-184/05, Twoh, BFH/NV 2008, Beilage 1, 39.

27) BFH v. 6. 12. 2007, V R 59/03, BStBl II 2009, 57; bestätigt durch BFH v. 8. 11. 2007, V R 26/06, BStBl II 2009, 49; v. 8. 11. 2007, V R 72/05, BStBl II 2009, 55.

28) BMF v. 6. 1. 2009, IV B 9 – S 7141/08/10001.

29) BGH v. 20. 11. 2008, 1 StR 354/08, wistra 2009, 159; vgl. hierzu Bielefeld, DStR 2009, 580, Schauf/Höink, PStR 2009, 58.

30) Vgl. Vogelberg, PStR 2009, 41, 43.

ten kollusiven Zusammenwirkens von Lieferant und Warenempfänger.

IV. Macht der Steuerberater nun „eigene Angaben“ oder macht er sie nicht?

§ 25 Abs. 3 Satz 4 EStG schreibt vor, dass der Stpfl. seine Einkommensteuererklärung eigenhändig zu unterschreiben hat. Die Angaben in dieser Steuererklärung sind gemäß § 150 Abs. 2 Satz 1 AO wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen. Weil der entsprechende amtliche Vordruck dies vorsieht, hat der Stpfl. im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung dies schriftlich zu versichern, § 150 Abs. 2 Satz 1 AO. Für die Umsatzsteuerjahreserklärung sieht § 18 Abs. 3 Satz 3 UStG ebenfalls die eigenhändige Unterschrift des steuerpflichtigen Unternehmers vor.

Auf dieser Grundlage folgte die steuerstrafrechtliche Rechtsprechung schon in der Vergangenheit, dass der Ordnungswidrigkeitentatbestand des § 378 AO bei dem steuerlichen Berater schon dann nicht gegeben sei, wenn er die Steuererklärung seines Mandanten lediglich vorbereitet und diese vom Stpfl. unterzeichnet und eingereicht wird.³¹⁾ Denn „eigene Angaben“ habe der Berater in diesem Fall nicht gegenüber dem FA gemacht.

Der BFH folgte dieser Rechtsprechung nicht. Täter einer leichtfertigen Steuerverkürzung i. S. d. § 378 AO 1977 sollte auch derjenige sein können, der die Angelegenheiten eines Stpfl. wahrnehme.³²⁾

Für die Steuerstrafgerichtsbarkeit hat das OLG Zweibrücken den bisherigen Standpunkt bestätigt und der Rechtsauffassung des BFH eine Absage erteilt.³³⁾

„§ 378 Abs. 1 AO ist nicht einschlägig, wenn der Steuerberater die Steuerklärung seines Mandanten lediglich vorbereitet und diese vom Steuerpflichtigen unterzeichnet und eingereicht wird, weil es an eigenen Angaben des Steuerberaters gegenüber dem Finanzamt fehlt.“

Anders bei der Vorgängervorschrift § 404 RAO genügt es zur Tatbestandserfüllung des § 378 AO nämlich nicht, wenn bloße Ursächlichkeit zur Herbeiführung des Erfolges einer Steuerverkürzung vorliegt. Vielmehr verlangt § 378 AO durch die Bezugnahme auf § 370 Abs. 1 AO, dass der Stpfl. oder derjenige, der in Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Stpfl. handelt, gegenüber der Finanzbehörde unrichtige oder unvollständige Angaben macht. Dies hat einen engeren Anwendungsbereich der Norm zur Folge. Durch die Einreichung der vom Stpfl. unterzeichneten Steuererklärung hat dieser entsprechend seiner steuerrechtlichen Verpflichtung Angaben gegenüber dem FA gemacht, es ist seine Erklärung, für die er mit seiner Unterschrift die Verantwortung übernommen hat, nicht die des Steuerberaters. Dies gilt nach der genannten Rechtsprechung selbst im Falle eines sog. Mitwirkungsvermerks des Steuerberaters, weil die Mitwirkung bei der Anfertigung der Steuererklärung nur die Vorbereitung der Steuererklärung des Stpfl. beinhaltet und eine vom Steuerberater gegenüber seinem Mandanten geschuldete und erbrachte Leistung und gegenüber diesem gemachte Erklärung darstellt.

V. Selbstanzeige „im Paket“?

Eine wirksame Selbstanzeige i. S. d. § 371 Abs. 1 AO setzt voraus, dass die bisher unrichtigen, unvollständigen oder ganz unterbliebenen Angaben wahrheitsgemäß nachgeholt werden. Straffreiheit tritt nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Berichtigung einer der Ausschlussgründe des § 371 Abs. 2 AO vorliegt oder wenn die Steuern nicht innerhalb angemessener Frist nachgezahlt werden (§ 371 Abs. 3 AO).

Rechtfertigung und Zweck der Selbstanzeige sind seit Jahrzehnten umstritten. Die Ansichten über die systematisch/dogmatische Begründung der Regelung des § 371 AO gehen weit auseinander. Als Erklärungsansätze sind vor allem die steuerpolitische aber auch die kriminalpolitische Zielsetzung der Norm zu nennen.³⁴⁾ Daneben ist fraglich, ob sich § 371 AO an allgemeinen strafrechtlichen Prinzipien, wie sie beim Rücktritt oder der tätigen Reue beziehungsweise beim Wiedergutmachungsgedanken zum Ausdruck kommen, messen lassen muss.³⁵⁾ Von der jeweiligen Sichtweise hängt es ab, ob die einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 371 AO eher restriktiv oder extensiv auszulegen sind. Dies gilt namentlich für die Bestimmung der negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen des § 371 Abs. 2 AO, also für die Frage, wann die Selbstanzeige nach diesen Regelungen gesperrt ist.

Mit der Selbstanzeige soll dem Täter selbst nach einer vollendeten Steuerhinterziehung noch die Möglichkeit gegeben werden, seinen steuerrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und eventuelle Verfehlungen nachträglich zu berichtigen. Dem Staat soll dadurch der Zugriff auf bisher unbekannte Steuerquellen ermöglicht werden.³⁶⁾ § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO sperrt die Selbstanzeige deshalb dann, wenn „ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist.“ Denn in diesen Fällen ist davon auszugehen, dass die Selbstanzeige keine Steuerquelle mehr zum Sprudeln bringt, die nicht bereits von der Finanzbehörde bemerkt wurde oder nach dem normalen Verlauf der Dinge bemerkt würde.

Bei der Selbstanzeige handelt es sich um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund. Deshalb sind die Voraussetzungen des § 371 AO bei jedem Tatbeteiligten gesondert zu prüfen. Grundsätzlich kann in den Genuss der persönlichen Strafaufhebung nur derjenige kommen, der die Selbstanzeige auch „selbst“ erstattet hat.³⁷⁾

„In der Abgabe einer Umsatzsteuererklärung durch M. S. auf Veranlassung B. S.'s am 4. Juni 2002 lag entgegen der Auffassung des Landgerichts auch keine strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO) mit Wirkung für die Angeklagte. Zwar ist für die Selbstanzeige eine

31) BayObLG v. 9. 11. 1993, 4St RR 54/93, wistra 1994, 34; OLG Braunschweig v. 8. 3. 1996, Ss (B) 100/95, wistra 1996, 319.

32) BFH v. 19. 12. 2001, IV R 37/01, BStBl II 2003, 385.

33) OLG Zweibrücken v. 23. 10. 2008, 1 Ss 140/08, wistra 2009, 127.

34) Vgl. im Einzelnen Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, München, 5. Aufl. 2005, § 371, Rz. 19.

35) Vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rz. 10 (Stand: Oktober 1998).

36) BGH v. 16. 6. 2005, 5 StR 118/05, wistra 2005, 381, 383.

37) BGH v. 2. 12. 2008, 1 StR 344/08, wistra 2009, 189, 190.

bestimmte Form nicht vorgeschrieben (...); daher kann auch in der Abgabe einer Steuererklärung eine Selbstanzeige liegen. Bei der strafbefreienden Selbstanzeige handelt es sich aber um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund (...), der grundsätzlich nur dem Täter oder Teilnehmer zugute kommt, der die Selbstanzeige abgibt (...). Die Angeklagte hat weder eine Selbstanzeige noch eine Steuererklärung abgegeben.“

„Selbst“ kann die Selbstanzeige allerdings auch durch einen bevollmächtigten Vertreter erstattet werden.³⁸⁾ Dies sogar in der Form der verdeckten Stellvertretung.³⁹⁾ Die Selbstanzeige durch einen vollmachtlosen Vertreter genügt allerdings nicht. Die zivilrechtliche Rückwirkung der Genehmigung wird steuerstrafrechtlich nicht akzeptiert.⁴⁰⁾

VI. Der BGH lässt „den Knüppel aus dem Sack“

Goethe lässt seinen Zauberlehrling ausrufen:

„Die ich rief, die Geister, Werd' ich nun nicht los.“

Gerufen hat die neuen Geister – nicht nur – bei der Strafzumessung im Steuerstrafrecht der 1. Strafsenat des BGH.⁴¹⁾ Anders als der Zauberlehrling zielte der Senat auch auf die Folgen seines Tuns ab. Die Verteidigung in Steuerstrafsachen wird diese Geister nun aber nicht mehr loswerden.

Zum Hintergrund: Bekannt ist, dass sich der durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz in die AO eingeführte Verbrechenstatbestand des § 370a AO zum 1. 1. 2008 leise von uns verabschiedet hat.⁴²⁾ Trotz gesetzgeberischer Änderungen⁴³⁾ auf die Kritik aus dem Schrifttum⁴⁴⁾ und des 5. Strafsenats des BGH⁴⁵⁾ war und blieb die Vorschrift verfassungswidrig.

Ebenfalls zum 1. 1. 2008 übernahm der Gesetzgeber aber den Regelungsgehalt des § 370a AO in den Regelbeispielkatalog des § 370 Abs. 3 AO. In Regelbeispielen zählt das Gesetz zu einem Delikt beispielhaft Fälle auf, bei denen „in der Regel“ ein strafscharfender besonders schwerer Fall vorliegt. Anders als die Qualifikationen, die als speziellerer Straftatbestand den Grundtatbestand verdrängen, beeinflussen Regelbeispiele demnach nur die Strafzumessung. Künftig soll also nach § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vorliegen, wenn „in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt“ werden. Auf das bisher für § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO erforderliche subjektive Tatbestandsmerkmal „aus grobem Eigennutz“ wird nun verzichtet.

Im allgemeinen Strafrecht⁴⁶⁾ wird das Merkmal des „großen Ausmaßes“ ausschließlich quantitativ verstanden. Stets werden zahlenmäßige Beträge genannt, von denen an ein „großes Ausmaß“ vorliegen soll. Die Beträge im Einzelnen differieren. Zum Betrugstatbestand urteilte der BGH, dass ein derartiger Vermögensverlust jedenfalls dann nicht vorliegt, wenn er den Wert von 50 000 € nicht erreicht.⁴⁷⁾ Gerade im Steuerstrafrecht herrscht demgegenüber die Auffassung, dass das „große Ausmaß“ der Steuerhinterziehung nicht zahlenmäßig zu beschreiben sei. Möglich wäre es demgegenüber auch, dass das Ausmaß sich deutlich aus dem noch als durchschnittlich häufig vorkommenden Verkürzungsumfang heraushebe, ein „Täuschungsgebäude großen Ausmaßes“ vorliege.⁴⁸⁾ Bei

quantitativer Betrachtungsweise wird vertreten, dass steuerstrafrechtlich von einem „großen Ausmaß“ man erst bei siebenstelligen Beträgen – allerdings noch unter Geltung der Währung DM – ausgehen könne.⁴⁹⁾

Unter die bisher geführte Diskussion hat der 1. Strafsenat nun einen dicken Schlussstrich gezogen. Der zweite Leitsatz der Entscheidung vom 2. 12. 2008 lautet: „Zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehung“.⁵⁰⁾ Schon diese Form des Leitsatzes lässt erahnen, dass der BGH zu einem Rundumschlag ansetzt, was er dann auch tut.⁵¹⁾

„Grundlage für die Zumessung der Strafe ist bei einer Steuerhinterziehung – wie bei jeder anderen Straftat auch – die persönliche Schuld des Täters. Dabei sind auch die Wirkungen zu berücksichtigen, die von der Strafe für das künftige Leben des Täters in der Gesellschaft zu erwarten sind (§ 46 Abs. 1 StGB). § 46 Abs. 2 Satz 1 StGB bestimmt, dass bei der Zumessung der Strafe die Umstände gegeneinander abzuwägen sind, die für und gegen den Täter sprechen. Dabei kommen namentlich die in § 46 Abs. 2 Satz 2 StGB genannten Umstände in Betracht.“

Bei der Zumessung einer Strafe wegen Steuerhinterziehung hat das von § 46 Abs. 2 Satz 2 StGB vorgegebene Kriterium der „verschuldeten Auswirkungen der Tat“ im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung besonderes Gewicht. „Auswirkungen der Tat“ sind insbesondere die Folgen für das durch die Strafnorm geschützte Rechtsgut. Das durch § 370 AO geschützte Rechtsgut ist die Sicherung des staatlichen Steuerertrags, d. h. des rechtzeitigen und vollständigen Steuerertrags (...). Deshalb ist die Höhe der verkürzten Steuern ein bestimmender Strafzumessungsumstand i. S. d. § 267 Abs. 3 Satz 1 StPO (...).“

38) BGH v. 24. 10. 1984, 3 StR 315/84, wistra 1985, 74, 75.

39) Vgl. Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, München, 7. Aufl. 2009, § 371, Rz. 82.

40) Vgl. Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, München, 7. Aufl. 2009, § 371, Rz. 80.

41) BGH v. 2. 12. 2008, 1 StR 416/08, wistra 2009, 107.

42) Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG, v. 31. 12. 2007, BGBl. I 2007, 3198. Vgl. Esskandari, DStZ 2009, 75, 76.

43) BGBl. I 2002, 2715.

44) Burger, wistra 2002, 1; Gotzens/Wegner, PStR 2002, 32, 36; Küffner, DStR 2002, H. 23, US. VI, VII; Ott, PStR 2002, 41; Salditt, StV 2002, 214; Schnorr/Wissing, ZRP 2002, 328; Spatscheck/Wulf, DB 2002, 392; Gast-de Haan, DStR 2003, 12; Oberloskamp, StV 2002, 611, 617; Spatscheck/Wulf, NJW 2002, 2983, 2984; Harms, in: Festschrift für Kohlmann, Köln, 2003, 413; Park, wistra 2003, 328 m. w. N.

45) BGH v. 20. 4. 2004, 5 StR 11/04, wistra 2004, 274, 276; v. 22. 7. 2004, 5 StR 85/04, wistra 2004, 393, 394; v. 28. 10. 2004, 5 StR 276/04, wistra 2005, 30; v. 21. 7. 2006, 5 StR 152/06, wistra 2006, 463, 464; v. 6. 9. 2006, 5 StR 156/06, wistra 2007, 18, 20; v. 28. 10. 2004, 5 StR 276/04, wistra 2005, 30.

46) Vgl. beispielsweise § 264 Abs. 2 Nr. 1 StGB (Subventionsbetrug); § 263 Abs. 3 Nr. 2, Alt. 1 StGB (Betrug), § 267 Abs. 3 Nr. 1 StGB (Urkundenfälschung); § 335 Abs. 2 Nr. 1 StGB (Angestelltenbestechung) sowie § 300 Nr. 1 StGB (Bestechung und Bestechlichkeit).

47) BGH v. 7. 10. 2003, 1 StR 274/03, wistra 2004, 22; gleichlautend v. 7. 10. 2003, 1 StR 212/03, wistra 2004, 20.

48) BGH v. 7. 11. 1986, 2 StR 280/86, wistra 1987, 71.

49) Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, München, 6. Aufl. 2005, § 370 Rz. 270.

50) BGH v. 2. 12. 2008, 1 StR 416/08, wistra 2009, 107.

51) BGH v. 2. 12. 2008, 1 StR 416/08, wistra 2009, 107, 110.

Das gilt nicht nur für die Strafrahmenvahl (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO), sondern auch für die konkrete Strafzumessung in dem – wie hier vom Landgericht – zugrunde gelegten Strafrahmen des § 370 Abs. 1 AO. Dass der Hinterziehungsbetrag nicht nur ein bestimmender Strafzumessungsfaktor, sondern darüber hinaus, dann wenn er hoch ist, ein auch für die konkrete Strafzumessung gewichtiger Strafschärfungsgrund ist, zeigt insbesondere die gesetzgeberische Wertung in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO.

(...)

Auch wenn der Hinterziehungsbetrag ein bestimmender Strafzumessungsgrund für die Steuerhinterziehung ist, kann allein dessen Ausmaß für die Strafhohebenmessung nicht in dem Sinne ausschlaggebend sein, dass die Strafe gestaffelt nach der Höhe des Hinterziehungsbetrags schematisch und quasi „tarifmäßig“ verhängt wird. Jeder Einzelfall ist vielmehr nach den von § 46 StGB vorgeschriebenen Kriterien zu beurteilen.

Das schließt indes nicht aus, die Strafhohe an den vom Gesetzgeber auch in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO vorgegebenen Wertungen auszurichten. Das gilt auch für die konkrete Strafzumessung innerhalb des gefundenen Strafrahmens, und zwar auch beim Normalstrafrahmen des § 370 Abs. 1 AO. Gerade auch bei der Bemessung der schuldangemessenen Strafe kommt dem Merkmal „großes Ausmaß“ Bedeutung zu, weil es aufzeigt, wann der Gesetzgeber eine Freiheitsstrafe (mit erhöhtem Mindestmaß) für angebracht hält. Dazu bedarf das Merkmal einer näheren Konturierung.

Der Senat ist der Ansicht, dass insoweit vergleichbare Kriterien wie für das wortgleiche Merkmal in § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB (auf das auch § 263a Abs. 2, § 266 Abs. 2 StGB verweisen) zur Anwendung kommen müssen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (...) erfüllt ein Vermögensverlust von mehr als 50 000 € beim Regelbeispiel des besonders schweren Falles des Betrugs (§ 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB) das Merkmal „in großem Ausmaß“. (...).

(...).

Der Senat ist daher der Ansicht, dass das Merkmal „in großem Ausmaß“ des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO wie beim Betrug nach objektiven Maßstäben zu bestimmen ist. Das Merkmal „in großem Ausmaß“ liegt danach nur dann vor, wenn der Hinterziehungsbetrag 50 000 € übersteigt.“

50 000 € – das soll nun nach Auffassung des BGH der Betrag sein, von dem an ein „großes Ausmaß“ im steuerstrafrechtlichen Sinn gegeben ist. Der Senat beugt dann zu erwartenden bzw. schon formulierten⁵²⁾ Einwänden vor und weist auf folgendes hin:⁵³⁾

„Der Senat hat dabei auch bedacht, dass bei großen Geschäftsvolumina Steuerschäden in dieser Größenordnung schneller erreicht werden als bei wirtschaftlicher Betätigung im kleineren Umfang, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung regelmäßig bereits bei Gefährdung des Steueraufkommens verwirklicht wird (vgl. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO), dass die Tatbestandsmäßigkeit weder direkten Vorsatz noch Bereicherungsabsicht voraussetzt und dass regelmäßig auch die bloße Untätigkeit den Straftatbestand der Steuerhinterzie-

hung erfüllt, weil die Abgabe von Steuererklärungen gesetzlich vorgeschrieben ist (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Gleichwohl lassen derartige „qualitative“ Besonderheiten des Einzelfalls die Erfüllung des Ausmaßes der Steuerverkürzung unberührt, da solche Umstände die Auswirkungen der Tat auf das Steueraufkommen nicht verändern. Schutzgut des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung ist – wie oben ausgeführt – das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart. Im Übrigen schafft eine Abgrenzung, die sich an einer eindeutigen Betragsgrenze ausrichtet, größere Rechtssicherheit für die Praxis. Eine solche Relation von Geschäftsvolumen und Steuerschaden kann allerdings das Gewicht des Hinterziehungsbetrags bei der Strafzumessung vermindern.“

Nach der Eröffnung mit dem Paukenschlag folgt nun die feine Orchestrierung:

1. Unterschiedliche Wertgrenze bei Vermögensverlust und Gefährdung⁵⁴⁾

„Der Umstand, dass sich die Betragsgrenze von 50 000 € an derjenigen des Vermögensverlustes großen Ausmaßes i. S. v. § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB orientiert, bedeutet zugleich, dass – ähnlich wie beim Betrug – zwischen schon eingetretenem Vermögensverlust und einem Gefährdungsschaden zu differenzieren ist:

Die Betragsgrenze von 50 000 € kommt namentlich dann zur Anwendung, wenn der Täter ungerechtfertigte Zahlungen vom Finanzamt erlangt hat, etwa bei Steuererstattungen durch Umsatzsteuerkarusselle, Kettengeschäfte oder durch Einschaltung von sog. Serviceunternehmen. Ist hier – der „Steuerbetrug“ hat zu einem „Vermögensverlust“ geführt – diese Wertgrenze überschritten, dann ist das Merkmal erfüllt.

Beschränkt sich das Verhalten des Täters dagegen darauf, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen und führt das lediglich zu einer Gefährdung des Steueranspruchs, dann kann das „große Ausmaß“ höher angesetzt werden. Der Senat hält hierbei eine Wertgrenze von 100 000 € für angemessen.“

2. Wertgrenze für jede Tat im materiellrechtlichen Sinn⁵⁵⁾

„Ob die Schwelle des „großen Ausmaßes“ überschritten ist, ist für jede einzelne Tat im materiellen Sinne gesondert zu bestimmen. Dabei genügt derjenige Erfolg, der für die Vollendung der Steuerhinterziehung ausreicht (...). Der Senat ist der Ansicht, dass bei mehrfacher tateinheitlicher Verwirklichung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung das „Ausmaß“ des jeweiligen Taterfolges zu addieren ist, da in solchen Fällen eine einheitliche Handlung i. S. d. § 52 StGB vorliegt, die für die Strafzumessung einer einheitlichen Bewertung bedarf.“

52) Salditt, PStR 2009, 15.

53) BGH v. 2. 12. 2008, 1 StR 416/08, wistra 2009, 107, 111.

54) BGH v. 2. 12. 2008, 1 StR 416/08, wistra 2009, 107, 111.

55) BGH v. 2. 12. 2008, 1 StR 416/08, wistra 2009, 107, 111.

3. Wertgrenze als Indiz⁵⁶⁾

„Liegt nach diesen Maßstäben eine Hinterziehung von „großem Ausmaß“ vor, so hat dies – unabhängig von der Frage, ob die Regelwirkung einer besonders schweren Steuerhinterziehung im konkreten Fall zur Anwendung kommt – „Indizwirkung“, freilich auch nicht mehr, für die zu findende Strafhöhe. Das bedeutet:

Jedenfalls bei einem sechsstelligen Hinterziehungsbetrag wird die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen noch schuldangemessen sein. Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe kommt eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht (...).

Schon deswegen wird bei der letztgenannten Fallgestaltung (Millionenbetrag) ein Strafbefehlsverfahren regelmäßig nicht geeignet erscheinen (vgl. § 400 AO i. V. m. § 407 StPO). Hinzu kommt, dass bei Steuerverkürzungen in dieser Größenordnung in der Regel auch das Informationsinteresse der Öffentlichkeit an der Wahrung der Gleichbehandlung vor Gericht – das eine öffentliche Hauptverhandlung am besten gewährleistet – nicht gering zu achten ist (vgl. § 407 Abs. 1 Satz 2 StPO).“

4. Weitere Erwägungen zum konkreten Strafmaß⁵⁷⁾

„Die „Indizwirkung“ des „großen Ausmaßes“ kann einerseits durch sonstige Milderungsgründe beseitigt, andererseits aber auch durch Strafschärfungsgründe verstärkt werden.

Ein die Indizwirkung des Hinterziehungsbetrages beseitigender Milderungsgrund ist etwa gegeben, wenn sich der Täter im Tatzeitraum im Wesentlichen steuerehrlich verhalten hat und die Tat nur einen verhältnismäßig geringen Teil seiner steuerlich relevanten Betätigungen betrifft. Bedeutsam ist daher das Verhältnis der verkürzten zu den gezahlten Steuern. Hat sich der Täter vor der Tat über einen längeren Zeitraum steuerehrlich verhalten, ist auch dies in den Blick zu nehmen. In die vorzunehmende Gesamtwürdigung ist auch die Lebensleistung und das Verhalten des Täters nach Aufdeckung der Tat einzubeziehen, etwa ein (frühzeitiges) Geständnis, verbunden mit der Nachzahlung verkürzter Steuern oder jedenfalls dem ernsthaften Bemühen hierzu. Der „Schadenswiedergutmachung“ durch Nachzahlung verkürzter Steuern kommt schon im Hinblick auf die Wertung des Gesetzgebers im Falle einer Selbstanzeige (§ 371 AO) besondere strafmildernde Bedeutung zu.

Gegen eine Geldstrafe oder – bei entsprechend hohem Hinterziehungsbetrag – eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe spricht es insbesondere, wenn der Täter Aktivitäten entfaltet hat, die von vornherein auf die Schädigung des Steueraufkommens in großem Umfang ausgelegt waren, etwa weil der Täter unter Vorspiegelung erfundener Sachverhalte das „Finanzamt als Bank“ betrachtete und in erheblichem Umfang ungerichtfertigte Vorsteuererstattungen erlangt hat oder weil der Täter die Steuerhinterziehung in sonstiger Weise gewerbsmäßig oder gar „als Gewerbe“ betrieb. Gleiches gilt auch für den Aufbau eines aufwändigen Täuschungssystems, die systematische Verschleierung

von Sachverhalten und die Erstellung oder Verwendung unrichtiger oder verfälschter Belege zu Täuschungszwecken.

Strafschärfende Bedeutung hat es zudem, wenn der Täter besondere Unternehmensstrukturen aufgebaut hat, die auch der Bereicherung durch Steuerhinterziehung dienen sollten, wenn der Täter das Ziel verfolgt hat, das Steueraufkommen durch wiederholte Tatbegehung über einen längeren Zeitraum nachhaltig zu schädigen, wenn er andere Personen verstrickt hat, wenn er systematisch Scheingeschäfte getätigt oder Scheinhandlungen vorgenommen hat (vgl. § 41 Abs. 2 Satz 1 AO) oder wenn er in größerem Umfang buchtechnische Manipulationen vorgenommen oder gezielt durch Einschaltung von Domizilfirmen im Ausland oder Gewinnverlagerungen ins Ausland schwer aufklärbare Sachverhalte geschaffen hat (vgl. auch die Beispiele bei Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung 4. Aufl. Rdn. 1018 m. w. N.). Solche Umstände sind bei anpassungsfähigen Hinterziehungssystemen, wie etwa den sog. Umsatzsteuerkarussellgeschäften, bei Kettengeschäften unter Einschaltung sog. „Serviceunternehmen“ und im Bereich der illegalen Arbeitnehmerüberlassungen regelmäßig gegeben (...).“

Wie auch sonst im juristischen Leben muss sich die Praxis auf die Vorgaben der höchstrichterlichen Rechtsprechung einstellen. Die Weichenstellung, die der 1. Strafsenat im Strafzumessungsrecht bei Steuerstrafsachen vorgenommen hat, wird aber in der steuerstrafrechtlichen Wirklichkeit insgesamt zu Weiterungen führen. Ob auch dies vom BGH gewollt ist, mag dahinstehen.

Bilsdorfer hat formuliert:⁵⁸⁾ „Insoweit ist durchaus der Hinweis angebracht, dass die Strafzumessung im Verantwortungsbereich der Finanzbehörden nicht juristisch voll ausgebildeten Mitarbeitern zukommt, die deswegen gerade nicht den ganzheitlichen Blick auf die „Menükarte des Strafrechts besitzen.“ Dass es sich bei diesem Umstand durchaus um ein Problem handeln kann, wird – in Teilen – auch von den Finanzbehörden so gesehen. Das OLG Sachsen-Anhalt führte in einem zurückweisenden Beschluss gegen einen Wiedereinsetzungsantrag des FA in die versäumte Frist zur sofortigen Beschwerde aus:

„Deshalb kommt es vorliegend nicht darauf an, ob die Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamts Magdeburg I sowohl personell als auch sächlich unzureichend ausgestattet ist. Folglich bedarf es zu dem Vorbringen des Finanzamtes Magdeburg I keiner Feststellungen, wonach es sich bei den Sachbearbeitern und Sachgebietsleitern hinsichtlich der erforderlichen Fachkenntnisse um Autodidakten handelt (S. 2/3 des Schreibens vom 19. September 2006), (...).“⁵⁹⁾

Bilsdorfer setzte in einer Fußnote übrigens noch hinzu: „Der Hinweis darauf, dass ja letztlich der Strafrichter verantwortlich ist, stimmt der Form halber, aber nicht vom Inhalt her.“⁶⁰⁾

56) BGH v. 2. 12. 2008, 1 StR 416/08, wistra 2009, 107, 111.

57) BGH v. 2. 12. 2008, 1 StR 416/08, wistra 2009, 107, 112.

58) Bilsdorfer, NJW 2009, 476, 477.

59) OLG Sachsen-Anhalt v. 18. 10. 2006, 1 Ws 369/06, 1 Ws 370/06, NSTZ 2007, 603.

60) Bilsdorfer, NJW 2009, 476, 477, Fn. 7.

Wir kennen bereits aus der Vergangenheit die Strafmaßtabellen, mit denen im Steuerstrafrecht in der ganzen Bundesrepublik gearbeitet wird. Diese Arbeitsweise kommt den für die Steuerstrafsachen zuständigen Finanzbeamten – als gelernten Steuerrechtlern – auch entgegen. Dieses „Tabellendenken“ wird noch zunehmen. Aber nicht nur das. Künftig werden die zuständigen Ermittlungsbehörden in Steuerstrafsachen noch viel schneller als schon jetzt mit strafprozessualen Zwangsmaßnahmen bei der Hand sein. Dies gilt vor allem mit der Untersuchungshaft. Auch wenn dann in einem späteren Strafprozess von Seiten der Verteidigung strafmildernde Gesichtspunkte reklamiert werden können, im Ermittlungsverfahren jedenfalls wird der Druck auf die Beschuldigten spürbar zunehmen. Denn dort wird allein auf die behaupteten hinterzogenen Steuern abgestellt werden. Dies zumal, wenn dem steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren beispielsweise eine Betriebsprüfung mit Hinzuerschätzungen vorausging, die noch nicht unter Beachtung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden steuerstrafrechtlichen Gesichtspunkten „bereinigt“ wurde.

Noch ein gänzlich anderer Aspekt kommt hinzu: Bekanntermaßen wurde nach langer Diskussion durch das Jahressteuergesetz § 376 AO 1 mit Wirkung ab 1. 1. 2009 geändert. Abs. 1 dieser Vorschrift lautet nun: „In den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.“⁶¹⁾ Durch die neue Rechtsprechung des BGH im Strafzumessungsrecht wird in jedem Fall, vor allem aber zu Beginn eines Ermittlungsverfahrens, die Annahme eines besonders schweren Falles nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis

5 AO viel eher in Betracht kommen. Damit wären wir bei der neuen strafrechtlichen Verjährungsfrist von zehn Jahren. Wie soll sich jetzt derjenige verhalten, für den eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO der Weg sein könnte, Straffreiheit zu erlangen? Was soll künftig der Berater empfehlen? Bislang konnte die Selbstanzeige auf den strafrechtlich nicht verjährten Zeitraum beschränkt werden, also auf fünf Jahre. Nun muss schon vor Erstattung der Selbstanzeige gedanklich geklärt werden, ob ein besonders schwerer Fall vorliegt oder nicht. Im ersten Fall sind zehn unverjährte Jahre nachzuerklären, im zweiten Fall nur fünf.

Praktisch wird dies dazu führen, dass wohl eher der sichere Weg gegangen werden muss. Das heißt, dass der Berater wird vorsorglich die Selbstanzeige für die unverjährten zehn Jahre empfehlen müssen. Stellt sich am Ende heraus, dass es doch „nur“ eine einfache Steuerhinterziehung war und nur fünf Jahre hätten strafrechtlich verfolgt werden können, dann haben zumindest die Besteuerungsfinanzämter für die in die Selbstanzeige mit einbezogenen fünf weiteren Jahre einen geringeren Ermittlungsaufwand.

Abschließend noch einmal ein Blick auf den Zauberlehrling. Denn zumindest Goethe lässt am Ende alles gut werden. Denn es kommt im letzten Augenblick der Meister zurück und bereinigt die Situation mit einem knappen Befehl:

„In die Ecke, Besen! Besen! Seid's gewesen.

Denn als Geister

Ruft euch nur, zu seinem Zwecke,

Erst hervor der alte Meister.“

61) JStG 2009 v. 19. 12. 2008, BGBl. II 2008, 2794, 2828.