

Update Steuerstrafrecht

Rico Deutschendorf

Rico Deutschendorf

Rechtsanwalt und
Fachanwalt für Steuerrecht

Kickerlingsberg 6
04105 Leipzig

info@steueranwalt-leipzig.de
www.steueranwalt-leipzig.de

Stand: Oktober 2021

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	2
Vorwort.....	6
I. Grundlagen	7
1. Grundstruktur der Steuerhinterziehung (§ 370 AO).....	7
2. „Blankettstrafrecht“ und Bestimmtheitsgebot	7
3. Kirchensteuer kein Hinterziehungsobjekt (mehr)	10
4. Aktuelle Rechtsprechungsübersichten u. ä.	11
II. Tathandlungen	12
1. Aktives Tun.....	12
a) Zurechnung von Einkünften (oder Umsätzen).....	12
b) Unberechtigter Vorsteuerabzug.....	13
c) Tatherrschaft bei elektronisch eingereichten Steuererklärungen	14
d) Abweichende Rechtsauffassung und „qualifiziertes Freitextfeld“	17
e) Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäfte	20
2. Pflichtwidriges Unterlassen	21
a) (Keine) Steuererklärungspflicht.....	21
b) Zurechnung von Einkünften (oder Umsätzen).....	22
c) Neuregelung der Steuererklärungsfristen	23
d) (Un-)Kenntnis des Finanzamtes.....	25
e) Suspendierte Strafbewehrung der Steuererklärungspflicht	28
f) Abgrenzung: Tun oder Unterlassen?	30
III. Taterfolg.....	31
1. Steuerhinterziehung als Erfolgsdelikt	31
2. Tatvollendung bei Veranlagungssteuern	32
a) Aktives Tun: „3-Tages-Frist“ des § 122 AO	32
b) Unterlassen: Schätzungsbescheid oder Veranlagungsschluss	33
3. Tatvollendung bei Anmeldeungssteuern	36
a) Steueranmeldung	36

b)	Aktives Tun: Zustimmung des Finanzamtes im „Vergütungs-Fall“	36
4.	Zusammenfassende Übersicht zur Tatvollendung	39
5.	Höhe der Steuerverkürzung und Schätzung	40
a)	Tatsachenfundierte Berechnung geht Schätzung vor	40
b)	Fehlerhafte Schätzungsgrundlagen	40
c)	Schätzung auch zugunsten des Steuerhinterziehers	41
d)	Schätzung und Abschnittsbesteuerung	42
6.	Kompensationsverbot bei der Umsatzsteuer	43
7.	Abzug der USt beim ESt- und GewSt-Verkürzungsbetrag	48
IV.	Subjektiver Tatbestand und Schuld	49
1.	„Steueranspruchstheorie“	49
2.	Tatumstandsirrtum oder Verbotsirrtum?	50
3.	(Kein) Vorsatz bei steuerlicher Beratung	52
4.	Verteidigung von „Strohleuten“	54
5.	Verteidigung von Berufsträgern und berufstypisches Verhalten	56
6.	Irrtum über Arbeitgebereigenschaft	59
7.	Schuld(un)fähigkeit bei Steuerhinterziehung	63
V.	Verfolgungsverjährung	65
1.	Neue 15jährige Verjährungsfrist	65
2.	Verlängerung der „absoluten“ Verjährungsfrist	66
3.	Exkurs: Verjährungsbeginn bei § 266a StGB	67
4.	Vertiefung	68
VI.	Strafraahmen und Strafzumessung	69
1.	Keine Tateinheit bei gleichzeitigen Steuererklärungen	69
2.	USt-Voranmeldungen als mitbestrafte Vortaten	72
3.	Steuererklärungspflicht als besonderes persönliches Merkmal	73
4.	Steuerhinterziehung in Millionenhöhe	75
5.	Steuerverkürzung „auf Zeit“ und Zinsschaden	76
6.	Bandenmäßige Steuerhinterziehung	78
7.	Cum-Ex-Geschäfte: Auch gewerbsmäßiger Bandenbetrug?	79
8.	Sonstige Strafzumessungsgründe	80
a)	Berufsrechtliche Folgen	80

b)	Existenzvernichtender Rückgriff.....	81
c)	(Drohende) Haftungsinanspruchnahme gemäß § 71 AO	82
d)	Interne Kontrollmechanismen / Innerbetriebliches Kontrollsystem..	83
e)	„Kronzeugenregelung“ (§ 46b StGB)	83
f)	Steuernachzahlung	84
g)	Überlange Verfahrensdauer.....	85
h)	„Verunglückte“ Selbstanzeige	86
i)	„Lebensleistung“	87
j)	Kriminelle Energie von Beratern	87
k)	Vertiefung.....	88
VII.	Sonstige Folgen	89
1.	Einziehung und Vermögensarrest	89
2.	Fahrverbot bei Steuerhinterziehung?	89
3.	Hinterziehungszinsen verfassungswidrig?	89
4.	Verlängerte Zahlungsverjährungsfrist.....	91
5.	Disziplinarrecht (Beamte)	92
6.	Restschuldbefreiung.....	93
7.	VerSanG.....	95
VIII.	Steuerstrafverfahren	96
1.	AStBV (St) 2020	96
2.	Durchsuchung und Beschlagnahme.....	96
a)	Bestimmtheit des Durchsuchungsbeschlusses	96
b)	„Einlagern“ von Mandantenunterlagen beim Verteidiger.....	98
3.	Inhalt der Anklageschrift	98
4.	Steuerliche Vorfragenkompetenz und Verfahrensaussetzung	100
5.	Urteilsbegründung in Steuerstrafsachen	101
a)	Allgemeines	101
b)	Scheinrechnungen und „14c-Steuer“ (USt)	103
c)	Rechenfehler des Tatrichters	104
6.	Vermögensabschöpfung.....	105
a)	Neuregelung zum 01.01.2017	105
b)	Erlangtes „etwas“	106

c)	Einziehung bei juristischen Personen.....	108
d)	Einziehung auch bei verjährter Steuerforderung	109
e)	Vermögensarrest: Noch Arrestgrund erforderlich?.....	110
f)	Vertiefung.....	111
IX.	Selbstanzeige	113
1.	AEAO zu § 153	113
2.	Anwendungserlass FinMin NRW zu §§ 371, 398a AO	113
3.	Berichtigung bei Tateinheit.....	114
4.	Berichtigungszeitraum und neue 15jährige Verjährungsfrist.....	115
5.	Sperrgrund: Tatentdeckung.....	116
6.	Sperrgrund: 25.000-€-Grenze	117
7.	Strafzuschlag (§ 398a AO).....	119
8.	Lesetipp: Warum Uli „sitzen“ musste	120
9.	Beraterhaftung bei verspätet eingereichter Selbstanzeige	120
10.	Versehentlich eingereichte Selbstanzeige: Beraterhaftung?	121

Vorwort

Dieses Skript ist vom Praktiker für Praktiker. Es soll insbesondere diejenigen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte ansprechen, die auf dem Gebiet der Steuerstrafverteidigung tätig sind.

Geboten wird ein Überblick über aktuelle Entwicklungen im Steuerstrafrecht, die für die tägliche Praxis wichtig und hilfreich sind. Daher erhebt das Skript auch keinen Anspruch auf Wissenschaftlichkeit. Es orientiert sich durchgehend an der Rechtsprechung des 1. Strafsenats des BGH, der u. a. eine Spezialzuständigkeit für Revisionen in Steuerstrafsachen hat (Stichwort: „sicherster Weg“). Überwiegend zitiere ich daher auch die Kommentierung von *Jäger* in Klein, AO, da *Jäger* Mitglied des 1. Strafsenats und somit direkt „an der Basis“ tätig ist.

Der Aufbau des Skriptes folgt der Grundstruktur der Zentralnorm des Steuerstrafrechts, § 370 AO (Steuerhinterziehung), so dass das jeweilige Problem systematisch eingeordnet werden kann. Auf diese Weise kann auch das steuerstrafrechtliche Grundwissen aufgefrischt werden.

Anregungen und Kritik nehme ich gern unter info@steueranwalt-leipzig.de entgegen.

Rico Deutschendorf

I. Grundlagen

1. Grundstruktur der Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

Steuerhinterziehung (§ 370 AO) ist die Zentralnorm des Steuerstrafrechts und hat folgende Grundstruktur:

- Tathandlung (aktives Tun oder pflichtwidriges Unterlassen)
- tauglicher Täter (Handelnder)
- Taterfolg (Steuerverkürzung oder nicht gerechtfertigter Steuervorteil)
- Vorsatz
- Rechtswidrigkeit und Schuld (i. d. R. unproblematisch)
- Versuch strafbar
- fehlende (oder unwirksame) Selbstanzeige
- Verfolgungsverjährung: 5 oder 15 Jahre
- Strafrahmenverschiebung (besonders schwere Fälle) und Strafzumessung

2. „Blankettstrafrecht“ und Bestimmtheitsgebot

Blankettstrafrecht. Steuerstrafrecht ist „Blankettstrafrecht.“ Damit ist gemeint, dass der (objektive) Straftatbestand erst durch die Normen des Steuerrechts ausgefüllt und damit „komplett“ wird.¹

■ BGH, 11.10.2018, 1 StR 538/17

„Die Strafvorschrift der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) wird materiell-rechtlich ausgefüllt durch die im Einzelfall anzuwendenden steuerrechtlichen Vorschriften,

¹ Jäger in Klein, AO, § 369 Rn. 13, § 370 Rn. 5f.; Fischer, StGB, § 1 Rn. 9ff.

aus denen sich ergibt, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der jeweiligen Abgabenart zu einer Steuerverkürzung geführt hat ...“

Steuerrechtliche Vorfrage. Eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung setzt immer voraus, dass – im Strafprozess – das Bestehen eines Steueranspruchs rechtsfehlerfrei festgestellt wurde.² Eine Steuerhinterziehung „steht und fällt“ also mit der vorherigen richtigen Anwendung des Steuerrechts. Im Steuerstrafverfahren „spielt die Musik“ meist im materiellen (Einzelsteuergesetze, z. B. EStG und UStG) oder formellen Steuerrecht (AO).

Nach *Wenzler*³ können jedoch „Verteidiger nicht darauf vertrauen, dass Staatsanwaltschaften und Gerichte hinreichende steuerrechtliche Kenntnisse haben.“ Passend dazu *Neudert*⁴: „In der Praxis führt dies [= Steuerhinterziehung als Blankettnorm] dazu, dass die Strafverfolgung in großem Maße auf Zuarbeiten der Steuerverwaltung angewiesen ist.“

► Praxis-Tipp

Als Steuerstrafverteidiger wird man immer wieder die Erfahrung machen, dass Richter oder StA bei der Erörterung (komplexerer) steuerrechtlicher Probleme „aussteigen“ und dankbar die „Zuarbeiten“ von Finanzbeamten entgegennehmen, die in der Hauptverhandlung häufig als Zeugen auftreten.

Bestimmtheitsgebot. Im Zusammenhang mit „Blankettstrafrecht“ stellt sich auch immer die Frage, ob ggf. ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot (Art. 103 Abs. 2 GG, § 1 StGB) vorliegt. Zwar verbietet das Bestimmtheitsgebot nicht per se Blankettstrafgesetze. Allerdings müssen die Voraussetzungen der Strafbarkeit entweder im Blankettstrafgesetz selbst oder in dem in Bezug genommenen Gesetz hinreichend deutlich umschrieben sein. Zudem muss das Blankettgesetz hinreichend klar erkennen lassen, worauf sich die Verweisung bezieht.⁵

■ BGH, 10.10.2017, 1 StR 447/14

In dieser BGH-Entscheidung ging es um die umsatzsteuer- und europarechtliche Vorfrage, ob CO₂-Emissionszertifikate „ähnliche Rechte“ i. S. v. § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG (a. F.) – vergleichbar den dort ausdrücklich genannten Patenten, Urheber-

² BGH, 21.03.2017, 1 StR 602/16.

³ AO-StB 2019, 116.

⁴ *Neudert*, Steuerstrafrecht Kompakt, S. 4.

⁵ *Jäger* in Klein, AO, § 369 Rn. 13 m. w. N.

rechten und Markenrechten – darstellen. Vorausgegangen war ein Vorabentscheidungsersuchen des 1. Strafsenats an den EuGH, der diese Frage bejaht hatte.⁶

„Die vom EuGH vorgegebene Auslegung des § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG a.F. zum Begriff des ‚ähnlichen Rechts‘ ist auch zugrunde zu legen, soweit diese steuerrechtliche Norm als Ausfüllungsnorm des Straftatbestands der Steuerhinterziehung heranzuziehen ist. Sie wahrt sowohl die verfassungsrechtlichen Anforderungen des Art. 103 Abs. 2 GG als auch die Grundsätze aus Art. 49 Abs. 1 EU-GRCh. Die unionsrechtskonforme Auslegung des § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG a. F. entsprechend der vom EuGH vorgenommenen Auslegung von Art. 56 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, nach der dort verwendete Begriff des ‚ähnlichen Rechts‘ Emissionszertifikate einschließt, verstößt nicht gegen das Gesetzlichkeitsprinzip des Art. 103 Abs. 2 GG in seinen Ausprägungen als Analogieverbot und Bestimmtheitsgebot.

Zum Gewährleistungsinhalt des Art. 103 Abs. 2 GG gehört die den Gesetzgeber treffende Verpflichtung, die Voraussetzungen der Strafbarkeit so genau zu umschreiben, dass Tragweite und Anwendungsbereich der Straftatbestände für den Normadressaten schon aus dem Gesetz selbst zu erkennen sind und sich durch Auslegung ermitteln und konkretisieren lassen ... Ausgeschlossen ist dabei jede Rechtsanwendung, die über den Inhalt einer gesetzlichen Sanktionsnorm hinausgeht. Der mögliche Wortsinn markiert die äußere Grenze zulässiger richterlicher Interpretation ...

Bei Blankettstrafgesetzen unterliegen neben der Strafnorm auch die sie ausfüllenden Vorschriften den sich aus Art. 103 Abs. 2 GG ergebenden Anforderungen. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts handelt es sich bei § 370 Abs. 1 AO um eine solche Blankettstrafnorm, die durch die Vorschriften der Einzelsteuergesetze ausgefüllt wird. Daher ist auch die Auslegung und Anwendung der ausfüllenden steuerrechtlichen Vorschriften am Maßstab des Art. 103 Abs. 2 GG zu messen ...“

► Praxis-Tipp

Der Einwand der Unbestimmtheit hat in der Praxis kaum Aussicht auf Erfolg. § 370 AO ist grds. verfassungsgemäß.⁷ Gleichwohl sollte die Verteidigung das

⁶ Vorabentscheidungsersuchen des BGH v. 22.07.2015, 1 StR 447/14; daraufhin EuGH, 08.12.2016, C-453/15.

⁷ BGH, 10.10.2017, 1 StR 447/14; Jäger in Klein, AO, § 369 Rn. 13, § 370 Rn 6. m. w. N.

Bestimmtheitsgebot immer im „Hinterkopf“ behalten, insb. wenn es um „exotische“ oder neue blankettausfüllende Normen geht.

► **Vertiefung:** *Peters*, Das neue Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Nr. 6 AO (Verwendung von Drittstaatgesellschaften), AO-StB 2017, 248 [mit umfangreichen Ausführungen zum Blankettcharakter von § 370 AO und zum Bestimmtheitsgebot]; *Wenzler*, Steuerrecht – Terra incognita im Strafverfahren?, AO-StB 2019, 116.

3. Kirchensteuer kein Hinterziehungsobjekt (mehr)

Steuern. Hinterziehungsobjekt i. S. v. § 370 AO sind „Steuern“, definiert in § 3 Abs. 1 bis 3 AO. In der Praxis hat man es am häufigsten mit dem Vorwurf der Hinterziehung von ESt oder KSt (und SolZ), USt, GewSt und LSt⁸ zu tun. Keine Steuern sind „steuerliche Nebenleistungen“ (§ 3 Abs. 4 AO), z. B. Verspätungszuschläge, Zinsen und Säumniszuschläge.

Kirchensteuern. Immer wieder stellt sich in der Praxis die Frage, ob auch Kirchensteuern hinterzogen werden können. Kirchensteuern sind aber keine Steuern i. S. v. § 370 AO, da sie nicht durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Union (§ 1 Abs. 1 AO), sondern durch Landesrecht geregelt sind. Eine Strafbarkeit nach § 370 AO kommt nur in Betracht, wenn das Landesrecht auf diese Vorschrift verweist (vgl. Art. 4 Abs. 3 EGStGB).⁹ Die Kirchensteuergesetze der Länder verwiesen früher zum Teil auf die Strafvorschriften der AO. Als letztes Bundesland hob Sachsen im Jahr 2019 eine Verweisung im SächsKiStG auf §§ 369ff. AO auf (§ 12 Abs. 1 SächsKiStG n. F.).¹⁰

Offenbar wird aber trotz der BGH-Entscheidung aus 2008 immer noch – zu Unrecht – wegen „Kirchensteuerhinterziehung“ verurteilt, wie die nachfolgende BGH-Entscheidung zeigt.

■ BGH, 25.03.2021, 1 StR 242/20

Sachverhalt: Der Angeklagte hatte erhaltene Bestechungsgelder nicht in seiner Einkommensteuererklärung angegeben. Das LG verurteilte ihn u. a. wegen Hinterziehung von Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.

⁸ Die LSt ist keine gesonderte Steuerart, sondern nur eine besondere Form der Erhebung der ESt (§ 38 Abs. 1 S. 1 EStG).

⁹ BGH, 17.04.2008, 5 StR 547/07.

¹⁰ Dazu *Deutschendorf*, PStR 2019, 156.

Entscheidung: „Der Senat hat den Vorwurf der Hinterziehung von Kirchensteuer ... gemäß § 154a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 StPO von der Strafverfolgung ausgenommen. Entgegen der Ansicht des Landgerichts stellt die durch die Einreichung einer unvollständigen Einkommensteuererklärung neben der Verkürzung von Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag zugleich bewirkte Verkürzung von Kirchensteuer keine Steuerhinterziehung dar (vgl. BGH, Beschluss vom 17. April 2008 – 5 StR 547/07 Rn. 18 ...

Ob mit Blick auf die verkürzte Kirchensteuer eine Strafbarkeit wegen tateinheitlich verwirklichten Betruges (§ 263 StGB) vorliegt, ist bisher nicht entschieden (offen gelassen in BGH, Beschluss vom 17. April 2008 – 5 StR 547/07 Rn. 19 f. mwN ...“

► **Praxis-Tipp**

Statt Steuerhinterziehung kommt ggf. Betrug (§ 263 StGB) in Betracht. Betrugschaden ist die „verkürzte“ Kirchensteuer.

4. Aktuelle Rechtsprechungsübersichten u. ä.

Bilsdorfer, Die Entwicklung des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts, NJW 2021, 1504; 2020, 1488; 2019, 1499; *Tormöhlen*, Aktuelle Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht, AO-StB 2021, 292, 21; 2020, 288, 12; 2019, 149, 18; *Wegner*, Rechtsprechungsübersicht: Nebenfolgen wirtschafts- oder steuerstrafrechtlich relevanter Sachverhalte, wistra 2019, 490 (Teil 2), wistra 2019, 442 (Teil 1); *Wulf/Bertrand*, Neue Rechtsprechung des BGH zu Gastronomie- und „Schwarzlohn“-Fällen, Stbg 2020, 67.