

Steuerstrafrecht und Steuerstrafverteidigung

Steuerhinterziehung, Steuerstrafverfahren und Selbstanzeige

Rico Deutschendorf

Rechtsanwalt und
Fachanwalt für Steuerrecht

Kickerlingsberg 6
04105 Leipzig

E-Mail: info@steueranwalt-leipzig.de

Internet: www.steueranwalt-leipzig.de

Stand: Mai 2021

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	1
Vorwort	8
Zu dieser Aktualisierung	9
Teil 1: Steuerhinterziehung.....	10
A. Grundlagen	10
I. „Steuerstraftaten“	10
1. Allgemeines	10
2. Bedeutung	10
3. „Scharnierfunktion“	11
II. „Steuerordnungswidrigkeiten“	12
III. „Blankettstrafrecht“	12
1. Allgemeines	12
2. Folgen für die Verteidigung.....	13
3. Bestimmtheitsgebot.....	14
IV. Hinterziehungsobjekt: Steuern	14
V. Grundstruktur der Steuerhinterziehung (§ 370 AO)	15
VI. Vertiefung.....	15
VII. Literaturempfehlungen	15
B. Tathandlungen	17
I. Tun oder Unterlassen.....	17
II. Aktives Tun.....	17
1. Unrichtige oder unvollständige Angaben.....	17
2. Finanzbehörden oder andere Behörden.....	18
3. Tauglicher Täter	18
4. Elektronische Steuererklärungen	18
III. Pflichtwidriges Unterlassen.....	19
1. In-Unkenntnis-Lassen.....	19
2. (Un-)Kenntnis der Finanzbehörde?	20
3. Finanzbehörden	20
4. Tauglicher Täter	21
5. Insb. Steuererklärungspflichten	22
6. Suspendierung der Strafbarkeit	24
7. Insb. Berichtungspflicht (§ 153 AO).....	25
IV. Steuerlich erhebliche Tatsachen	26

V.	Abweichende Rechtsauffassung	26
1.	Allgemeines	26
2.	„Qualifiziertes Freitextfeld“	27
VI.	Zusammenfassung.....	28
VII.	Vertiefung.....	29
C.	Taterfolg.....	30
I.	Steuerhinterziehung als Erfolgsdelikt	30
II.	Steuerverkürzung	30
1.	Steuerfestsetzung = Steuerbescheid.....	30
2.	Steueranmeldung.....	31
3.	Zusammenfassung.....	31
III.	Zeitpunkt der Steuerverkürzung	32
1.	Ausgangspunkt	32
2.	Veranlagungssteuern	32
3.	Anmeldungssteuern	34
4.	Zusammenfassende Übersicht zur Tatvollendung.....	37
IV.	Höhe der Steuerverkürzung	37
1.	Allgemeines	37
2.	Kompensationsverbot	38
3.	Schätzung	40
4.	Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“	42
5.	Steuerverkürzung „auf Zeit“	42
V.	Nicht gerechtfertigter Steuervorteil	43
VI.	Vertiefung.....	44
D.	Vorsatz, Irrtum und Leichtfertigkeit	45
I.	Allgemeines	45
II.	Vorsatz bei steuerlicher Beratung.....	45
III.	Verteidigung von Berufsträgern.....	46
IV.	Irrtum	49
1.	Tatumstandsirrtum	49
2.	Verbotsirrtum.....	49
V.	Leichtfertige Steuerverkürzung.....	50
VI.	Tax Compliance Management Systeme	51
VII.	Vertiefung.....	51
E.	Versuch	52
I.	Allgemeines	52
II.	Versuchsbeginn	52
III.	Rücktritt vom Versuch.....	53
1.	Veranlagungssteuern	53

2. Anmeldungssteuern	53
3. Insb. beendeter Versuch	53
IV. Vertiefung.....	53
F. Verfolgungsverjährung	55
I. Allgemeines	55
II. Fristbeginn (Tatbeendigung)	55
1. Allgemeines	55
2. Tatbeendigung bei Veranlagungssteuern	56
3. Tatbeendigung bei Anmeldungssteuern	56
4. Zusammenfassende Übersicht zur Tatbeendigung	57
5. Sonstige wichtige Praxisfälle	57
III. Verjährungsfrist(en)	58
1. 5 oder 15 Jahre	58
2. Fristberechnung	60
IV. Unterbrechung und „absolute“ Verjährungsfrist.....	61
V. Exkurs: Verjährungsbeginn bei § 266a StGB	62
VI. Vertiefung.....	62
G. Strafraumen und Strafzumessung	63
I. Überblick	63
II. Strafraumenverschiebung für besonders schwere Fälle.....	63
1. Allgemeines	63
2. Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“	64
3. Fortgesetzte Steuerverkürzung mit gefälschten Belegen	65
III. (Doppelte) Strafmilderung bei Beihilfe	65
IV. Strafzumessungsgründe	66
1. Verkürzungsbetrag	66
2. Steuerverkürzung „auf Zeit“	69
3. Sonstige Strafzumessungsgründe	69
V. Konkurrenzen	71
1. Allgemeines	71
2. Gleichzeitige Abgabe mehrerer Steuererklärungen.....	71
3. USt-Voranmeldungen und USt-Jahreserklärung	72
4. Sonstige praktisch wichtige Konkurrenzfälle	73
VI. Vertiefung.....	73
H. Sonstige Folgen	74
I. Straf(prozessrecht)recht	74
II. Steuerrecht.....	74
III. Berufs-, Beamten-, Arbeitsrecht u. ä.....	75
IV. Verwaltungsrecht	76

V. Insolvenzrecht	77
VI. Sonstige negativen Folgen	77
VII. Mitteilungen.....	78
VIII. Vertiefung.....	78
Teil 2: Besonderheiten des Steuerstrafverfahrens	80
A. Grundlagen	80
I. BuStra / StraBu und Steufa	80
II. AStBV (St)	80
III. Paralleles Besteuerungsverfahren	81
IV. Kooperation mit dem Steuerberater.....	82
V. Verbot der Mehrfachverteidigung	83
VI. Steuerstrafverteidiger als GwG-Verpflichtete?	83
VII. Vertiefung.....	83
B. Ermittlungsverfahren.....	85
I. Abgrenzung der Ermittlungsbefugnisse	85
II. Vorfeld- und Vorermittlungen.....	87
III. Einleitung des Ermittlungsverfahrens	87
IV. Durchsuchung und Beschlagnahme	88
V. Akteneinsicht.....	89
VI. Verteidigungskonzept und Verfahrensabschluss.....	90
VII. Vertiefung.....	90
C. Zwischenverfahren	91
I. Mängel der Anklageschrift	91
II. Örtliche Zuständigkeit	92
III. Sachliche Zuständigkeit	92
IV. Verteidigungsschrift	92
D. Hauptverfahren.....	94
I. Ausschluss der Öffentlichkeit.....	94
II. Rolle der BuStra.....	94
III. Finanzbeamte als Zeugen.....	94
IV. Vorfragenkompetenz und Bindungswirkung	95

V. Vertiefung.....	95
E. Berufung und Revision	96
I. Instanzenzug.....	96
II. Fehlerhafte Urteilsbegründung.....	96
III. Vertiefung.....	97
F. Vermögensabschöpfung	98
I. Allgemeines	98
II. Einziehung	98
1. Voraussetzungen.....	98
2. Erloschene Steuerforderungen	99
3. Absehen.....	100
III. Vermögensarrest.....	100
IV. Vertiefung.....	101
G. Verteidigervergütung	102
I. RVG vs. Vergütungsvereinbarung	102
II. Rechtsschutzversicherung.....	103
III. Steuerliche Abzugsfähigkeit	103
1. Ertragsteuern	103
2. Umsatzsteuer	104
IV. Vertiefung.....	104
Teil 3: Grundzüge der Selbstanzeige.....	105
A. Grundlagen	105
I. Geschichtlicher Hintergrund	105
II. Pressestimmen	106
III. Lohnt sich Selbstanzeigeberatung noch?.....	106
IV. Literaturempfehlungen	107
V. Wesen der Selbstanzeige	107
VI. Anwendungsbereich.....	108
VII. Grundstruktur der Selbstanzeige	109
VIII. „Verunglückte“ Selbstanzeige	109
IX. Vertiefung.....	110
B. Wirksamkeitsvoraussetzungen.....	111
I. Überblick zu § 371 Abs. 1 AO	111

II. Steuerart	111
III. Steuerstraftaten	112
IV. Berichtigungszeitraum	112
1. Unverjährte Taten	112
2. Mindestberichtigungszeitraum: 10 Jahre.....	113
V. In vollem Umfang	115
VI. Berichtigungserklärung	116
1. Allgemeines	116
2. Geschätzte Beträge	117
3. Gestufte Selbstanzeige.....	117
4. Niemals „Selbstanzeige“	118
5. Widerruf	119
VII. Anzeigeerstatter.....	119
VIII. Adressat.....	120
IX. Vertiefung.....	121
C. (Keine) Sperrgründe	122
I. Allgemeines	122
II. Prüfungsanordnung.....	122
1. Allgemeines	122
2. Bekanntgabe	123
3. Sperrwirkung.....	123
4. Sonstiges	124
III. Strafverfahren	125
1. Allgemeines	125
2. Umfang der Sperrwirkung	125
3. Wiederaufleben.....	126
IV. Prüfer-Erscheinen.....	126
V. Ermittlung Steuerstraftat	127
VI. Nachschau	127
VII. Tatentdeckung.....	128
1. Allgemeines	128
2. Tatentdeckung.....	128
3. Kenntnis oder Damit-Rechnen-Müssen	129
4. Sonstiges	129
VIII. 25.000-€-Grenze.....	129
IX. Genannter besonders schwerer Fall	130
X. Vertiefung.....	130
D. Nachzahlung und Zuschlag	132
I. Allgemeines	132

II. „Zu seinen Gunsten hinterzogen“	132
III. Nachentrichtungs-Zeitraum	132
IV. Angemessene Frist	133
V. Zuschlag (§ 398a AO).....	133
1. Allgemeines	133
2. Voraussetzungen.....	134
3. Bemessungsgrundlage	134
4. Zahlungspflichtige(r)	135
5. Rechtsbehelf.....	135
VI. Vertiefung.....	135
E. Überschneidungen	136
I. Berichtigungspflicht (§ 153 AO)	136
II. Rücktritt vom Versuch.....	136
III. Vertiefung.....	137
F. Sonstige Folgen	138
I. Einleitung Steuerstrafverfahren.....	138
II. Sonstige (Steuer-)Straftaten.....	138
III. Sonstige Folgen	139
IV. Vertiefung.....	139
G. Selbstanzeige – ja oder nein?	140
I. Typische Anlässe für eine Selbstanzeige	140
II. Folgenabwägung	140
H. Beratervergütung	142
I. RVG vs. Vergütungsvereinbarung	142
II. Rechtsschutzversicherung.....	142
III. Steuerliche Abzugsfähigkeit	142
Abkürzungsverzeichnis	143

Vorwort

Dieses Skript ist vom Praktiker für Praktiker. Es soll diejenigen Rechtsanwälte ansprechen, die bisher noch keine oder nur wenig Erfahrung auf dem Gebiet der Steuerstrafverteidigung haben und sich in diese spannende Materie einarbeiten wollen. Diesen Kollegen möchte ich eine Einführung an die Hand geben, die auch die (spätere) praktische Arbeit erleichtern soll.

Dabei beschränke ich mich auf praxistypische Fälle und lasse „Lehrbuchkriminalität“ außen vor. 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, Abgabenordnung (AO), denn *Jäger* ist Mitglied des 1. Strafsenats und somit direkt „an der Basis“ tätig.

Teil 1 des Skriptes ist eine Einführung in das materielle Steuerstrafrecht, orientiert an dessen Zentralnorm § 370 AO (Steuerhinterziehung). Teil 2 behandelt (nur) die Besonderheiten des Steuerstrafverfahrens gegenüber dem allgemeinen Strafverfahren. Grundzüge des Rechts der Selbstanzeige muss auch der Steuerstrafverteidiger beherrschen (dazu Teil 3).

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

Rico Deutschendorf
Rechtsanwalt und
Fachanwalt für Steuerrecht

Kickerlingsberg 6
04105 Leipzig

E-Mail: info@steueranwalt-leipzig.de
Internet: www.steueranwalt-leipzig.de

Stand: Mai 2021

Zu dieser Aktualisierung

Die vorliegende Aktualisierung berücksichtigt insb. folgende neue Themen:

- **Steuererklärungspflichten:** Vorliegen einer solchen Pflicht; verlängerte Frist für die Jahres-Steuererklärungen 2019 (→ Teil 1: B. III. 5.)
- **Steuerverkürzung / Schätzung:** vorrangige tatsachenfundierte Berechnung; Schätzung und Abschnittsbesteuerung (→ Teil 1: C. IV. 3.)
- **Verfolgungsverjährung:** Verlängerung der Verjährungsfrist von 10 auf 15 Jahre in den gesetzlich genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung (→ Teil 1: F. III.); Fristberechnung; Verlängerung der „absoluten“ Verjährungsfrist in diesen Fällen auf das Zweieinhalbfache der gesetzlichen Verjährungsfrist (→ Teil 1: F. IV.); Exkurs: Verjährungsbeginn bei § 266a StGB (→ Teil 1: F. V.)
- **Sonstige Folgen:** Hinweise zum geplanten Verbandssanktionengesetz / VerSanG (→ Teil 1: H. I.)
- **Vermögensabschöpfung / Einziehung:** Einziehung bei versuchter Steuerhinterziehung?; Einziehung auch bei verjährten bzw. erloschenen Steuerforderungen (→ Teil 2: F. II.)
- **Verteidigervergütung:** neue RVG-Gebühren ab 01.01.2021 (→ Teil 2: G. I.)
- **Selbstanzeige / Berichtigungszeitraum:** Auswirkungen der Verlängerung der Verfolgungsverjährungsfrist in den gesetzlich genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung (→ Teil 3: B. IV.)

Teil 1: Steuerhinterziehung

A. Grundlagen

I. „Steuerstraftaten“

1. Allgemeines

Steuerstraftat. Das Steuerstrafrecht ist außerhalb des „Kernstrafrechts“ (StGB) in der Abgabenordnung (AO) geregelt.¹ § 369 Abs. 1 AO enthält eine Legaldefinition des Begriffs „Steuerstraftat.“ „Steuerstraftaten sind“ danach insb. „Taten, die nach den Steuergesetzen strafbar sind“ (§ 369 Abs. 1 Nr. 1 AO). „Steuergesetze“ in diesem Sinne sind im Wesentlichen die AO und das UStG.² Zentralnorm des Steuerstrafrechts ist § 370 AO (Steuerhinterziehung).

Weitere Steuerstraftaten sind z. B.:

- Bannbruch (§ 372 AO),
- gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel (§ 373 AO),
- Steuerhehlerei (§ 374 AO)
- gewerbs- oder bandenmäßige Schädigung des USt-Aufkommens (§ 26c UStG)

Auch die Begünstigung (§ 257 StGB) einer Person, die eine Steuerhinterziehung begangen hat, ist eine Steuerstraftat (§ 369 Abs. 1 Nr. 4 AO).

■ Negativ-Beispiel: Keine Steuerstraftat

Die Verletzung des Steuergeheimnisses (§ 30 AO) ist strafbar. Das klingt zwar nach Steuerstraftat, die Strafbarkeit ergibt sich aber aus § 355 StGB. Das StGB ist kein „Steuergesetz“ i. S. v. § 369 Abs. 1 Nr. 1 AO, mithin ist § 355 StGB auch keine Steuerstraftat (§ 369 Abs. 1 Nrn. 2 - 4 AO sind ebenfalls nicht einschlägig).

2. Bedeutung

Ermittlungsbefugnisse des FA. Ob eine Straftat *Steuerstraftat* ist oder nicht, entscheidet insb. darüber, welche Behörde das Ermittlungsverfahren führt. Im „normalen“ Strafverfahren führt die StA das Ermittlungsverfahren. Im Steuerstrafverfahren ist das grds. anders: Beim Verdacht einer Steuerstraftat führt grundsätzlich die Bußgeld- und Strafsachenstelle des FA (BuStra) das Ermittlungsverfahren selbstständig durch (§ 386 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 AO). Die BuStra³ hat grds. die gleichen Befugnisse wie die StA („Steuer-StA“, § 399 Abs. 1 AO). Die Steufa („Steuer-Polizei“) hat grds. nur die gleichen Befugnisse wie die Polizei (§ 400 AO).

¹ Achter Teil der AO, §§ 369-412.

² Weitere Beispiele bei *Ziemann* in Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, § 369 Rn. 13ff.

³ In einigen Bundesländern auch „StraBu“; z. T. gibt es auch separate FÄ für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung.

Mitteilungspflicht. Gerichte und Behörden haben gemäß § 116 AO Tatsachen, die auf eine Steuerstraftat schließen lassen, dem Bundeszentralamt für Steuern oder direkt den für das Steuerstrafverfahren zuständigen Finanzbehörden (= BuStra) mitzuteilen.

■ **Beispiel: Mitteilungspflicht nach § 116 AO**

In einem Unterhalts-Rechtsstreit trägt die Frau u. a. vor, der Vater des Kindes habe seit Jahren „Schwarz-einnahmen“ erzielt. Außerdem habe er diverse un versteuerte Geldanlagen im Ausland.

Das Familiengericht ist verpflichtet, diesen Sachverhalt gemäß § 116 AO der zuständigen BuStra bzw. dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen. Folge der Mitteilung: Einleitung eines Steuerstrafverfahrens gegen den Vater des Kindes, ggf. aber zugleich auch gegen die Frau (Verdacht Mittäterschaft oder Beihilfe).

Das Unterlassen der nach § 116 AO erforderlichen Mitteilung – etwa durch das Familiengericht – ist zwar keine Steuerhinterziehung, kann aber eine Strafvereitelung durch Unterlassen sein.⁴

Betriebs- bzw. Außenprüfung. § 10 BpO i. V. m. § 386 Abs. 1, Abs. 2 AO: Ergeben sich während einer Betriebsprüfung (Außenprüfung) zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat (§ 152 Abs. 2 StPO), deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt (= Steuerstraftat), so ist die für die Bearbeitung dieser Straftat zuständige Stelle (= BuStra) unverzüglich zu unterrichten. Dies gilt auch, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, dass ein Strafverfahren durchgeführt werden muss.

Selbstanzeige. Eine strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO) ist nur möglich bei „*Steuerstraftaten*“ und auch nur bei „*Steuerstraftaten ... nach § 370*“, also bei Steuerhinterziehung. Damit gilt § 371 AO also nicht für sonstige Steuerstraftaten (z. B. Steuerhhehlerei, § 374 AO) und erst Recht nicht für sonstige (Allgemein-)Straftaten (z. B. Urkundenfälschung, § 267 StGB).⁵

Restschuldbefreiung. Gemäß § 302 Nr. 1 InsO sind von der Restschuldbefreiung ausgeschlossen die „*Verbindlichkeiten des Schuldners ... aus einem Steuerschuldverhältnis, sofern der Schuldner im Zusammenhang damit wegen einer Steuerstraftat nach den §§ 370, 373 oder § 374 der Abgabenordnung rechtskräftig verurteilt worden ist.*“⁶

3. „Scharnierfunktion“

Aus §§ 369 Abs. 2, 385 Abs. 1 AO folgt, dass die allgemeinen Straf- und Strafverfahrensgesetze (insb. StGB, StPO, GVG, OWiG) auch im Steuerstrafverfahren anzuwenden sind, soweit die Steuer-gesetze (insb. AO) keine Sonderregelungen enthalten. Auch die allgemeinen strafrechtlichen und strafprozessualen Rechtsgrundsätze (z. B. Gesetzlichkeitsprinzip, „in dubio pro reo“) gelten im Steuerstrafverfahren.⁷

§§ 369 Abs. 2, 385 Abs. 1 AO sind damit ein „Scharnier“ zwischen Straf(verfahrens)recht und Steuerstrafrecht.

⁴ Jäger in Klein, AO, § 370 Rn. 67.

⁵ → Teil 3: A. VI.

⁶ → Teil 1: H. V.

⁷ Jäger in Klein, AO, § 369 Rn. 10.

■ **Beispiel: „Scharnierfunktion“ bei der Verfolgungsverjährungsfrist**

Die Frist der Verfolgungsverjährung beträgt **5 Jahre** bei „einfacher“ Steuerhinterziehung (§§ 369 Abs. 2 AO, 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB). In gesetzlich genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung beträgt die Verfolgungsverjährungsfrist dagegen **15 Jahre** (Sonderregelung in §§ 369 Abs. 2, 376 Abs. 1 AO).⁸

Im Steuerstrafverfahren ist auch die Grundrechte-Charta der EU (insb. Art. 47 ff.) zu beachten.

II. „Steuerordnungswidrigkeiten“

Steuerordnungswidrigkeiten sind nach der Legaldefinition „Zuwiderhandlungen, die nach den Steuergesetzen mit Geldbuße geahndet werden können“ (§ 377 Abs. 1 AO). Zu nennen sind insb.:

- Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) und
- Steuergefährdung (§ 379 AO)

§ 377 Abs. 2 AO enthält für Steuerordnungswidrigkeiten eine vergleichbare Regelung wie §§ 369 Abs. 2, 385 Abs. 1 AO („Scharnierfunktion“).

► **Praxis-Tipp**

Steuer-OWis haben in der Praxis nahezu keine Bedeutung. Die Ermittlungsbehörden gehen im Regelfall von Vorsatz aus (also § 370 AO).

III. „Blankettstrafrecht“

1. Allgemeines

Steuerstrafrecht ist „Blankettstrafrecht.“ Damit ist gemeint, dass der (objektive) Straftatbestand erst durch die Normen des Steuerrechts ausgefüllt und damit „komplett“ wird.⁹

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

Eine Steuerhinterziehung „steht und fällt“ also mit der vorherigen richtigen Anwendung des Steuerrechts. In Steuerstrafverfahren „spielt die Musik“ meist im formellen (AO) oder materiellen Steuerrecht (Einzelsteuergesetze).

■ **Beispiel: „Blankettstrafrecht“**

Sachverhalt: Bauunternehmer B (Einzelunternehmen) veranstaltete am 01.09.2010 einen „Architektentag 2010“ mit üppigem Geschäftsessen. Die Kosten für Speisen und Getränke i. H. v. 5.000 € zzgl. 950 € USt zog er als Betriebsausgaben ab. Außerdem zog B die Vorsteuer (950 €) aus der Catering-Rechnung. Zunächst wurde B vom FA auch erklärungsgemäß veranlagt. Erst Jahre später fiel dem FA im

⁸ → Teil 1: F. III.

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

Rahmen einer Betriebsprüfung bei B auf, dass B am 01.09.2010 geheiratet hatte und der vermeintliche „Architektentag“ dessen „umdeklarierte“ private Hochzeitsfeier war.

Lösung (Anwendung des Steuerrechts): Die Kosten der Hochzeit sind Aufwendungen für die private Lebensführung, die nicht gewinnmindernd abgezogen werden dürfen (Abzugsverbot, §§ 12 Nr. 1 EStG, 7 S. 1 GewStG). Der Betriebsausgabenabzug war unzulässig.

Vorsteuerbeträge dürfen nur dann abgezogen werden, wenn die Leistung für das Unternehmen des B ausgeführt wurde (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG). Der Vorsteuerabzug war unzulässig, da die Leistung (Catering) für die Privatsphäre des B und nicht für sein Unternehmen bezogen wurde.

Nach ESt- und USt-Recht schuldet B also tatsächlich höhere Steuern. Erst jetzt schließt sich die strafrechtliche Würdigung an.

2. Folgen für die Verteidigung

Für die Steuerstrafverteidigung sind zwingend steuerrechtliche Kenntnisse erforderlich, insb. Kenntnisse im Steuerverfahrensrecht.¹⁰ Idealerweise sollte man als Verteidiger eigene Steuerrechtskenntnisse haben oder erwerben, damit man sich (mindestens) „auf Augenhöhe“ mit den anderen Verfahrensbeteiligten (BuStra, Steufa, StA, Gericht) bewegt.

■ Zitate zum Wesen der Steuerstrafverteidigung

„Verteidigung in Steuerstrafsachen verlangt ... eine Qualifikation, die einerseits über die bloße Strafverteidigung, andererseits über die bloße steuerrechtliche Tätigkeit hinaus geht.“¹¹

„Jede Steuerstrafverteidigung wird in erster Linie über den objektiven Tatbestand geführt. ... Es steht außer Zweifel, dass die Verteidigung, die die Hinterziehung im objektiven Tatbestand bestreitet, die weit wirkungsvollere ist. Nach unserer Einschätzung wirkt eine Verteidigung in Steuerstrafsachen zu 75% über den objektiven, zu 10% über den subjektiven Tatbestand und zu 15% auf sonstigen Ebenen.“¹²

Nach Wenzler¹³ können „Verteidiger nicht darauf vertrauen, dass Staatsanwaltschaften und Gerichte hinreichende steuerrechtliche Kenntnisse haben.“ Passend dazu Neudert¹⁴: „In der Praxis führt dies dazu, dass die Strafverfolgung in großem Maße auf Zuarbeiten der Steuerverwaltung angewiesen ist.“

Diese Erfahrung wird man in der steuerstrafrechtlichen Praxis immer wieder machen.

► Praxis-Tipp

Unternehmerisch tätige Mandanten haben meist einen Steuerberater. Auch dessen Kenntnisse sollte sich die Verteidigung zunutze machen.¹⁵ Auch Kooperationen mit anderen Steuerberatern sind hilfreich. Steuerrechtliche Rechtsbehelfe und Gestaltungsmittel sollte man kennen und ausschöpfen, z. B. Einspruch, Klage zum Finanzgericht, Antrag auf Aussetzung der Vollziehung oder eine tatsächliche Verständigung (insb. in der Betriebsprüfung).

¹⁰ Das ist auch kein „Hexenwerk“, sondern lediglich Allgemeines Verwaltungsverfahrenrecht (vgl. VwVfG) mit einigen steuerrechtlichen Besonderheiten.

¹¹ Quedenfeld/Füllsack, Rn. 19.

¹² Streck/Spatscheck/Talaska, Die Steuerfahndung, Rn. 112; nach meiner Erfahrung wirkt die Verteidigung über den subjektiven Tatbestand (Vorsatz) – zumindest im Ermittlungsverfahren und in der 1. Instanz – jedoch zu deutlich weniger als 10%.

¹³ AO-StB 2019, 116.

¹⁴ Neudert, Steuerstrafrecht Kompakt, S. 4 (Neudert ist Staatsanwalt).

¹⁵ Dabei ist jedoch Vorsicht geboten; → Teil 2: A. IV.

3. Bestimmtheitsgebot

Beim Thema „Blankettstrafrecht“ stellt sich immer die Frage, ob nicht ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot (Art. 103 Abs. 2 GG, § 1 StGB) vorliegt. Zwar verbietet das Bestimmtheitsgebot Blankettstrafgesetze nicht generell. 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.¹⁶

► Praxis-Tipp

Der Einwand der Unbestimmtheit hat in der Praxis jedoch kaum Aussicht auf Erfolg: § 370 AO ist grds. verfassungsgemäß.¹⁷ Gleichwohl sollte man das Bestimmtheitsgebot immer im „Hinterkopf“ behalten, insb. wenn es um „exotische“ oder neue blankettausfüllende Normen geht.

IV. Hinterziehungsobjekt: Steuern

Steuern. Hinterziehungsobjekt sind „Steuern“, definiert in § 3 Abs. 1 bis 3 AO. In der Praxis hat es die Verteidigung am häufigsten mit dem Vorwurf der Hinterziehung von ESt oder KSt (und SolZ), USt, GewSt und LSt¹⁸ zu tun. Keine Steuern sind „steuerliche Nebenleistungen“ (§ 3 Abs. 4 AO), z. B. Verspätungszuschläge, Zinsen und Säumniszuschläge.

Sogar verfassungswidrige Steuern können hinterzogen werden, es sei denn, das BVerfG hat die betreffende Steuerrechtsnorm für nichtig erklärt.¹⁹ Auch ausländische Steuern kommen als Hinterziehungsobjekt in Betracht (§ 370 Abs. 6 AO).

■ Beispiel: Spanische Umsatzsteuer

Die Hinterziehung spanischer Umsatzsteuer ist gemäß § 370 Abs. 6 S. 2, Abs. 7 AO in Deutschland straf- und verfolgbar.²⁰

Gemäß § 40 AO ist es für die Besteuerung zudem unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

■ Beispiel: Rauschgifthandel

Einnahmen bzw. Umsätze aus Rauschgifthandel unterliegen der ESt und der USt.

Kirchensteuern. Kirchensteuern sind keine Steuern i. S. v. § 370 AO. Die Kirchensteuergesetze der Länder verwiesen früher zum Teil auf die Strafvorschriften der AO. Als letztes Bundesland hat Sachsen im Jahr 2019 eine Verweisung im SächsKiStG auf §§ 369ff. AO aufgehoben (§ 12 Abs. 1 SächsKiStG n. F.).²¹ Statt Steuerhinterziehung kommt aber Betrug in Betracht.²²

Kommunalabgaben. In den Kommunalabgabengesetzen der Länder (z. B. § 5 SächsKAG) gibt es den Tatbestand der Abgabenhinterziehung, der § 370 AO nachgebildet ist.

¹⁶ Jäger in Klein, AO, § 369 Rn. 13 m. w. N.

¹⁷ BGH, 10.10.2017, 1 StR 447/14; Jäger in Klein, AO, § 369 Rn. 13, § 370 Rn. 6 m. w. N.

¹⁸ Die LSt ist jedoch keine gesonderte Steuerart, sondern nur eine besondere Form der Erhebung der ESt (§ 38 Abs. 1 S. 1 EStG: Steuerabzug vom Arbeitslohn).

¹⁹ Jäger in Klein, AO, § 370 Rn. 6c m. w. N.

²⁰ S. auch BGH, 23.10.2018, 1 StR 454/17: Hinterziehung französischer Biersteuer.

²¹ Bei Ransiek in Kohlmann, § 370 Rz. 381 (Stand: 10/2019), noch nicht berücksichtigt.

²² BGH, 17.04.2008, 5 StR 547/07; Jäger in Klein, AO, § 370 Rn. 21 und § 386 Rn. 8.

V. Grundstruktur der Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

- Tathandlungen
 - aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder
 - pflichtwidriges Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)
- tauglicher Täter (Handelnder)
- Taterfolg
 - Steuerverkürzung (oder nicht gerechtfertigter Steuervorteil)
 - Kausalität
- Vorsatz
- Rechtswidrigkeit und Schuld (i. d. R. unproblematisch)
- Versuch strafbar
- fehlende (oder unwirksame) Selbstanzeige
- Strafraumenverschiebung (besonders schwere Fälle)

VI. Vertiefung

Beyer, Ist die Hinterziehung einer ausländischen Steuer in Deutschland strafbar?, AO-StB 2021, 67; *Bülte*, Die Strafbarkeit des Amtsträgers wegen Strafvereitelung und Steuerhinterziehung bei Verletzung der Mitteilungspflicht aus § 116 I 1 AO, NSTZ 2009, 57; *Deutschendorf*, SächsKiStG verweist nicht mehr auf Steuerhinterziehung, PStR 2019, 156; *Maciejewski*, Rückwirkende Gesetzesverschärfungen im Steuerstrafrecht, wistra 2020, 441; *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.

VII. Literaturempfehlungen

Lehr-/Handbücher zum Einstieg: Hild/Fuhrmann/Wollschläger, Praxisleitfaden für Steuerstrafverfahren, 4. Aufl. 2016; Kuhn/Weigell/Görllich, Steuerstrafrecht, 3. Aufl. 2019²³; Rolletschke, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012.²⁴

Lehr-/Handbücher zur Vertiefung: Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, 5. Aufl. 2016; Streck/Spatscheck/Talaska, Die Steuerfahndung, 5. Aufl. 2017; Wannemacher & Partner (Hrsg), Handbuch Steuerstrafrecht, 6. Aufl. 2013.²⁵

²³ Sehr zu empfehlen; mit der 1. Aufl. habe ich Steuerstrafrecht „gelernt.“

²⁴ Z. T. veraltet, insb. das Kapitel zur Selbstanzeige nicht mehr brauchbar; Neuauflage für Mai 2021 angekündigt.

²⁵ Für mich eines der besten Handbücher zum Steuerstrafrecht, z. T. veraltet, insb. das Kapitel zur Selbstanzeige nicht mehr brauchbar.

Kommentare: Klein, AO, 15. Aufl. 2020 – „Muss“²⁶; Kohlmann, Steuerstrafrecht (Loseblatt) – „Soll“; Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015 – „Kann“²⁷

Zeitschriften: AO-StB, PStR, StBp, wistra.

Aktuelle Rechtsprechungsübersichten u. ä.: *Bilsdorfer*, Die Entwicklung des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts, NJW 2021, 1504; 2020, 1488; 2019, 1499; 2018, 1443; *Jäger*, Aus der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum Steuerstrafrecht, NStZ 2017, 517; 2017, 453; *Tormöhlen*, Aktuelle Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht, AO-StB 2020, 288, 12; 2019, 149, 18; 2018, 280, 16; *Wulf/Bertrand*, Neue Rechtsprechung des BGH zu Gastronomie- und „Schwarzlohn“-Fällen, Stbg 2020, 67.

► **Praxis-Tipp**

Die genannte Literatur ist überwiegend auch online (Datenbank) verfügbar.

²⁶ Das Steuerstrafrecht (§§ 369ff.) wird kommentiert von *Jäger*, Mitglied des 1. Strafsenats des BGH (1 StR = allein zuständig für Revisionen in Steuer- und Zollstrafsachen). Außerdem hat man damit zugleich eine Kommentierung des Steuerverfahrensrechts auf dem Tisch.

²⁷ Neuauflage für Oktober 2021 angekündigt.