

NOMOSLEHRBUCH

Stahlschmidt

Steuerstrafrecht

2. Auflage



Nomos

NOMOSLEHRBUCH

Prof. Dr. Michael Stahlschmidt

Steuerstrafrecht

2. Auflage



Nomos

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

ISBN 978-3-8487-5868-5 (Print)

ISBN 978-3-7489-0001-6 (ePDF)

2. Auflage 2020

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2020. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten.

Vorwort

Die erste Auflage des vorliegenden Werkes hat offensichtlich das Ziel erreicht, seinen Platz in der Literatur zur Schnittstellen- und Spezialitätsmaterie Steuerstrafrecht zu finden. Insoweit danke ich zunächst in besonderer Weise dem NOMOS Verlag für die Gelegenheit zur 2. Auflage des Werkes.

Das Steuerstrafrecht stand auch in den letzten zwei Jahren im Focus verschiedener rechtlicher Tagungen. So befasste sich der Deutsche Juristentag in Essen ebenso mit dem Thema wie die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft auf ihrer Jahrestagung in Bremen. Dabei stand vor allem die Entwicklung der Strafzumessung durch die Tatgerichte im Mittelpunkt, die sich seit der Rechtsprechung des BGH erheblich verschärft hat.

Die Struktur des Werkes und die Zielrichtung ist gegenüber der 1. Auflage unverändert geblieben. Es geht im Kern um die Vermittlung der typischen steuerstrafrechtlichen Aspekte zur Vorbereitung auf Klausuren und Hausarbeiten. Praktikern mag das Werk einen ersten schnellen Überblick über die Materie geben. Literatur und Rechtsprechung sind auf dem Stand 30.6.2019 eingearbeitet.

Mein Dank gilt Frau Jasmin Schulz, Studentin des Studienganges Wirtschaftsrecht (Steuerrecht und Bilanzierung) an der FHDW Paderborn für ihre tatkräftige Unterstützung. Ebenso danke ich meiner Familie, ohne deren Unterstützung diese Realisierung unmöglich gewesen wäre.

Medebach im Dezember 2019

Inhalt

Vorwort	6
Abkürzungsverzeichnis	17

ERSTES KAPITEL: EINLEITUNG

§ 1 Die Stellung des Steuerstrafrechts im Rechtssystem	21
A. Bundesrechtliche Steuerstrafvorschriften	21
B. Landesrechtliche Steuerstrafvorschriften	21
C. Steuerstrafrecht und EG-Abgaben	21
D. Die Zentralvorschrift, § 369 AO	22
E. Abgrenzung Steuerstrafrecht – Steuerordnungswidrigkeiten	23
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 1	24
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 1	24
§ 2 Historische Entwicklung des Steuerstrafrechts	26
A. Der Rechtszustand vor 1919	26
B. Die Zeit von 1919–1939	26
C. Die nationalsozialistische Herrschaft	26
D. Die Nachkriegszeit von 1945 bis zur AO 1977	27
E. Die AO 1977	27
F. Änderungen der AO in der jüngeren Geschichte	28
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 2	29
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 2	29

ZWEITES KAPITEL: MATERIELLES STEUERSTRAFRECHT

§ 3 Die Strukturen des § 370 AO – Steuerhinterziehungstatbestand	31
A. Das Geschützte Rechtsgut – der Sanktionszweck	31
B. Der Aufbau des § 370 AO	32
I. Der Normaufbau	32
II. Der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung im Überblick	33
C. Die Anwendbarkeit des Tatbestandes der Steuerhinterziehung auf Abgaben von EG- und EFTA-Staaten gemäß § 370 Abs. 6 AO	33
D. Die Anwendbarkeit des deutschen Steuerstrafrechts auf Auslandstaten nach § 370 Abs. 7 AO	34
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 3	34
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 3	34

§ 4 Die Tathandlungen der Steuerhinterziehung	36
A. Steuerhinterziehung durch unrichtige oder unvollständige Tatsachenangaben, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	36
I. Der Begriff der Angabe	37
1. Arten von Angaben	38
2. Abgrenzung von Tatsachen, Werturteilen und Rechtsansichten	39
II. Die steuerliche Erheblichkeit der Tatsache	40
III. Die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Tatsachenangabe	40
IV. Gegenüber Finanzbehörden oder anderen Behörden	40
1. Finanzbehörden nach § 6 Abs. 2 AO	41
2. Andere Behörden	41
3. Abgrenzung von Vorbereitungshandlungen und Angaben gegenüber der Behörde	41
B. Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörde, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	42
I. Allgemeines	42
II. Die steuerliche Erheblichkeit der Tatsache	42
III. Gegenüber Finanzbehörden	42
IV. Unkenntnis der Finanzbehörden	42
V. Unterlassen des Erklärungspflichtigen	43
VI. Pflichtwidrigkeit	43
VII. Ausgewählte Einzelfälle der Steuerhinterziehung durch Unterlassen	45
1. Unterlassen von steuerlichen Erfassungspflichten	45
2. Unterlassen der Abgabe von Steuervoranmeldungen	45
3. Unterlassen der Abgabe von Steuererklärungen	46
4. Unterlassen der Berichtigung von Steuererklärungen	46
C. Steuerhinterziehung durch unterlassene Verwendung von Steuerzeichen, § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO	47
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 4	47
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 4	47
§ 5 Der Taterfolg der Steuerhinterziehung	48
A. Allgemeines	48
B. Die Steuerverkürzung	48
I. Steuereinnahmen oder Steueranspruch	48
II. Steuerbegriff	48
III. Verkürzung	49
IV. Steueranspruch als Voraussetzung der Steuerverkürzung	50
1. Veranlagungssteuern	50
2. Fälligkeitssteuern	51
C. Die Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile	52
I. Allgemeines	52
Exkurs: Verfahrensabschnitte der Abgabenordnung	52
II. Steuervorteile	53
III. Nicht gerechtfertigt	54
IV. Erlangen des Steuervorteils	55
V. Begünstigter	55

Inhalt

D. Das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO	55
E. Kausalität	57
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 5	57
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 5	57
§ 6 Subjektiver Tatbestand und Irrtum	59
A. Subjektiver Tatbestand	59
B. Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht	61
I. Tatbestandsirrtum	61
II. Verbotsirrtum	62
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 6	63
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 6	63
§ 7 Der Grundsatz in dubio pro reo	64
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 7	64
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 7	64
§ 8 Täterschaft und Teilnahme bei der Steuerhinterziehung	65
A. Allgemeines	65
B. Täterkreis der Steuerhinterziehung	66
I. Abgrenzung nach aktivem Tun und Unterlassen	66
1. Aktives Tun	66
2. Unterlassen	67
II. Einzelne Personengruppen	67
1. Der Steuerberater als Täter oder Teilnehmer	67
a) Der Steuerberater als Alleintäter	68
b) Der Steuerberater als mittelbarer Täter des Steuerpflichtigen	68
c) Mittäterschaft oder Beihilfe des Steuerberaters	68
d) Berichtigungspflicht des Steuerberaters aus Garantenstellung wegen vorangegangenen Tuns, sogenannter Ingerenz	70
2. Steuerhinterziehung durch Ehegatten	70
3. Strafrechtliche Verantwortung von Bankangestellten	70
a) Einleitung	70
b) Urteil vom 1. August 2000	71
(1) Mitwirkung beim (anonymen) Kapitaltransfer – keine Beihilfe	72
(2) Mitwirkung beim (anonymen) Kapitaltransfer – Beihilfe	73
(3) Meinung des Bundesgerichtshofes	74
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 8	75
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 8	75
§ 9 Die versuchte Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 2 AO	76
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 9	77
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 9	77

Inhalt

§ 10 Die Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen	78
A. Allgemeines	78
B. Die einzelnen Regelbeispiele	78
I. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO	78
II. § 370 Abs. 3 Nr. 2 AO	81
III. § 370 Abs. 3 Nr. 3 AO	82
IV. § 370 Abs. 3 Nr. 4 AO	82
V. § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO	83
1. Bandenmäßige Begehungsweise	83
2. Fortgesetzte Begehung	83
3. Verkürzung von Umsatz- oder Verbrauchsteuern	84
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 10	84
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 10	84
§ 11 Sonstige Steuerstraftaten	85
A. Bannbruch, § 372 AO	85
I. Objektiver Tatbestand	85
II. Subjektiver Tatbestand	86
III. Besonderheiten	86
B. Der qualifizierte Schmuggel, § 373 AO	87
I. Allgemeines	87
II. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen	88
1. Gewerbsmäßiger Schmuggel	88
2. Schmuggel mit Schusswaffen	89
3. Schmuggel mit sonstigen Waffen	89
4. Schmuggel als Mitglied einer Bande	90
III. Versuchstrafbarkeit	90
IV. Verweis auf §§ 370 Abs. 6 S. 1 und Abs. 7 AO	90
C. Die Steuerhehlerei, § 374 AO	90
I. Allgemeines	90
II. Tatbestandsmerkmale im Einzelnen	91
1. Objektiver Tatbestand	91
a) Gegenstand der Steuerhehlerei	91
b) Tathandlung	91
2. Subjektiver Tatbestand	92
III. Versuchstrafbarkeit	92
IV. Verweis auf §§ 370 Abs. 6 S. 1 und Abs. 7 AO	92
D. Die Steuerzeichenfälschung, § 369 Abs. 1 Nr. 3 AO iVm §§ 148–150 StGB	92
E. Die Begünstigung des Steuerstraftäters, § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO iVm § 257 StGB	93
I. Allgemeines	93
II. Vortat	93
III. Das Hilfeleisten	94
IV. Vorteil der Tat	94
V. Unmittelbarkeit des Vorteils	95
VI. Subjektiver Tatbestand	96
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 11	97
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 11	97

Inhalt

§ 12 Rücktritt vom Versuch und strafbefreiende Selbstanzeige	98
A. Allgemeines	98
B. Rücktritt vom Versuch, § 24 StGB	98
C. Verhältnis zu § 371 AO	99
D. Strafbefreiende Selbstanzeige, § 371 AO	100
I. Geschichtliche Entwicklung	100
II. Sinn und Zweck der Selbstanzeige	100
III. Rechtsnatur der Selbstanzeige	101
IV. Anwendungsbereich der Selbstanzeige	101
1. Grundsätzliches	101
2. Erstatte der Selbstanzeige	104
3. Adressat der Selbstanzeige	105
4. Form der Selbstanzeige	106
V. Inhalt der Selbstanzeige des Täters	107
VI. Erklärungspflicht von Täter und Teilnehmer	109
VII. Nachzahlung der Steuer, § 371 Abs. 3 AO	110
1. Allgemeines	110
2. Nachzahlungsverpflichtung des Begünstigten	111
3. Nachzahlungsfrist	112
4. Zahlung der Hinterziehungszinsen	113
VIII. Ausschlussgründe des § 371 Abs. 2 AO	113
1. Erscheinen eines Amtsträgers, § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO	114
2. Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- und Bußgeldverfahrens, § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO	115
3. Erscheinen eines Amtsträgers, § 371 Abs. 2 Nr. 1 c AO	117
4. Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit, § 371 Abs. 2 Nr. 1 d AO	120
5. Erscheinen eines Amtsträgers zur Umsatzsteuer-Nachschau bzw. Lohnsteuer-Nachschau, § 371 Abs. 2 Nr. 1 e AO	120
6. Entdeckung der Steuerstraftat, § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO	120
7. Vorteilssperrewirkung, § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO	122
8. Sperrwirkung im besonders schweren Fall, § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO	123
9. Einschränkung der Sperrwirkung bei Außenprüfung, § 371 Abs. 2 S. 2 AO	123
10. Einschränkung der Sperrwirkung bei Steueranmeldungen, § 371 Abs. 2 a AO	123
IX. Strafbefreiende Fremdanzeige nach § 371 Abs. 4 AO	123
X. Bußgeldbefreiende Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung, § 378 Abs. 3 AO	124
1. Sinn, Zweck und Anwendungsbereich der Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO	124
2. § 371 AO und § 378 Abs. 3 AO im Vergleich	124
3. Voraussetzungen der Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO	125
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 12	125
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 12	126

Inhalt

§ 13 Steuerordnungswidrigkeiten	127
A. Überblick	127
B. Gruppierung der steuerlichen Ordnungswidrigkeiten	128
I. leichtfertige Steuerhinterziehung nach § 378 AO	128
II. Gefährdungstatbestände der AO	128
III. Missbräuche bei Lohnsteuerhilfe und bei Hilfe in Steuersachen	129
IV. Verstöße gegen steuerliche Mitwirkungspflichten	129
V. Zigaretten-Schwarzhandel nach § 36 TabStG	129
C. Die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO	129
I. Aufbau	129
II. Tatbestand des § 378 AO im Einzelnen	130
1. Täterqualität	130
2. Leichtfertigkeit	131
III. Die strafbefreiende Selbstanzeige	136
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 13	136
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 13	137
§ 14 Sonstige Ordnungswidrigkeiten	138
A. Steuergefährdung, § 379 AO	138
B. Gefährdung von Abzugsteuern, § 380 AO	139
C. Gefährdung von Verbrauchsteuern, § 381 AO	139
D. Gefährdung von Eingangsabgaben, § 382 AO	139
E. Unzulässiger Erwerb von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen, § 383 AO	140
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 14	140
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 14	140

DRITTES KAPITEL: FORMELLES STEUERSTRAFRECHT

§ 15 Die Stellung der Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren	141
A. Die Rechtsquellen des Steuerverfahrensrechts	141
I. Gesetzliche Regelung	141
II. Verwaltungsanweisungen	142
1. Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)	142
2. Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz (DA-KG) 2015	143
B. Der organisatorische Aufbau der Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren	143
I. Grundsätzliches	143
II. Sonstige Zuständigkeiten	144
C. Die Finanzbehörde im selbstständigen Ermittlungsverfahren	144
I. Allgemeines	144
II. Kompetenzen	145
1. Allgemeines	145
2. Maßnahmen im Einzelnen	146
a) Vernehmungen	146
b) Durchsuchung und Beschlagnahme	146
c) Sicherstellung von Verfallsgegenständen	147

Inhalt

d) Festnahme, Haftbefehl, Identitätsfeststellung	147
e) Postbeschlagnahme und Telefonüberwachung	148
f) Ermittlungen im Ausland	149
g) Sonstige Maßnahmen	149
3. Abschluss des Ermittlungsverfahrens	149
D. Die Finanzbehörde im staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahren	149
E. Die Steuerfahndung	150
I. Organisation	150
II. Aufgaben und Befugnisse	150
1. Aufgaben	150
a) Steuerstrafrechtliche Ermittlungen § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO	151
b) Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen im Steuerstrafverfahren, § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO	152
c) Vorfeldermittlungen, § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO	152
2. Befugnisse	153
a) Steuerstrafrechtliche Ermittlungen § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO	154
b) Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen im Steuerstrafverfahren, § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Nr. 3 AO	154
c) Befugnisse nach § 404 AO	155
(1) Allgemeines	155
(2) Befugnisse nach § 404 S. 1 AO	156
(3) Befugnisse nach § 404 S. 2 AO	156
III. Der Rollenwechsel bzw. die Doppelfunktion der Steuerfahndung	157
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 15	158
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 15	158
§ 16 Grundsätze im Ermittlungsverfahren in Steuerstrafsachen	159
A. Allgemeines	159
B. Wichtige Prinzipien	159
I. Legalitätsprinzip, § 152 Abs. 2 StPO	159
II. Offizialprinzip	160
III. Akkusationsprinzip	160
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 16	161
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 16	161
§ 17 Der Konflikt zwischen Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren	162
A. Allgemeines	162
B. Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren	162
C. Rechte und Pflichten des Beschuldigten im Steuerstrafverfahren	163
I. Einleitung des Steuerstrafverfahrens	163
II. Zwangsmittelverbot, Beweisverwertungsverbot	165
III. Nemo-tenetur-Grundsatz	169
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 17	175
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 17	175

Inhalt

§ 18 Die Einstellung des Steuerstrafverfahrens	177
A. Allgemeines	177
B. Einstellungsmöglichkeiten im Einzelnen	177
I. Einstellung mangels Tatnachweises oder wegen Verfolgungshindernis nach § 170 Abs. 2 StPO	177
II. Einstellung wegen Geringfügigkeit (§ 398 AO, § 153 StPO)	178
III. Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen (§ 398 a AO)	179
1. Grundsätzliches zur Norm	179
2. Anwendungsvoraussetzungen	179
3. Zuschlagszahlung	179
4. Rechtsschutz	180
5. Wiederaufnahme des Strafverfahrens, § 398 a Abs. 3 AO	180
6. Anrechnung bei Wiederaufnahme, § 398 a Abs. 4 AO	180
IV. Einstellung gegen Auflage nach § 153 a StPO	180
C. Verfahrensbeendigung durch Strafbefehl (§§ 407 StPO ff.)	182
I. Allgemeines	182
II. Vor- und Nachteile des Strafbefehlsverfahren	182
III. Voraussetzungen für den Erlass eines Strafbefehls	183
IV. Inhalt und Verfahren des Strafbefehls	184
D. Abschluss des Ermittlungsverfahrens durch die Staatsanwaltschaft	184
E. Limitierung der Erledigungsmöglichkeiten durch den BGH	185
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 18	185
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 18	185
§ 19 Schätzungen im Besteuerungsverfahren und im Steuerstrafverfahren	187
A. Allgemeines	187
B. Rechtsgrundlagen der Schätzung	187
I. Die Schätzung im Besteuerungsverfahren	187
II. Zulässigkeit der Schätzung im Steuerstrafverfahren	188
C. Die Schätzungsmethoden	188
I. Methoden im Einzelnen	188
1. Äußerer Betriebsvergleich nach Richtsätzen	188
2. Innerer Betriebsvergleich	189
3. Vermögenszuwachsrechnung	189
4. Geldverkehrsrechnung	189
5. Nachkalkulation	189
6. Zeitreihenvergleich	190
II. Schwächen der Methoden	190
1. Schwächen der einzelnen Verprobungsmethoden	190
2. Der BFH zur Schätzung nach Richtsätzen	191
III. Schätzungsverfahren aus steuerstrafrechtlicher Sicht	191
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 19	193
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 19	193

Inhalt

§ 20 Verjährung	195
A. Allgemeines	195
B. Steuerliche Festsetzungsverjährung	195
C. Strafrechtliche Verjährung	196
I. Veranlagungssteuern, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer	197
II. Fälligkeitssteuern, Lohnsteuer und Umsatzsteuer	199
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 20	199
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 20	199
§ 21 Tatsächliche Verständigung	201
A. Allgemeines	201
B. Voraussetzungen	201
I. Erschwerte Sachverhaltsermittlung	202
II. Keine Einigung über Rechtsfragen	203
III. Kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis	203
IV. Mitwirkung einer entscheidungsbefugten Amtsperson	203
C. Rechtsfolgen	203
D. Unverbindliche behördliche Empfehlungen	204
E. Rechtsmittel	204
I. Einwendungen gegen die tatsächliche Verständigung	204
II. Rechtsmittel gegen Steuerbescheide	204
F. Zulässigkeit der tatsächlichen Verständigung im Steuerstrafverfahren	205
I. Allgemeines	205
II. Inhalt der Vereinbarungen, Absprachen und Verständigungen	205
1. Verständigung über den Sachverhalt	205
2. Verständigungen zur Verfahrensvereinfachung	206
3. Absprachen über die Rechtsfolgen	206
G. Verhältnis Besteuerungsverfahren – Strafverfahren	206
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 21	206
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 21	207
§ 22 Konkurrenzen im Steuerstrafrecht	208
A. Allgemeines	208
I. Idealkonkurrenz	208
II. Realkonkurrenz	208
III. Gesetzeskonkurrenz	209
1. Spezialität	209
2. Subsidiarität	209
3. Mitbestrafte Nachtat	210
4. Mitbestrafte Vortat	210
B. Konkurrenzen im Einzelnen	211
I. Eine unrichtige Steuererklärung	211
II. Mehrere unrichtige Steuererklärungen	211
III. Besondere Problematik Umsatzsteuer	212
IV. Nichtabgabe von Steuererklärungen	212

Inhalt

C. Konkurrenzen im Steuerordnungswidrigkeitenrecht	213
Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 22	213
Lösung zu den Wiederholungs- und Vertiefungsfragen: § 22	213
Literaturverzeichnis	215
Stichwortverzeichnis	219

ZWEITES KAPITEL: MATERIELLES STEUERSTRAFRECHT

§ 3 Die Strukturen des § 370 AO – Steuerhinterziehungstatbestand

A. Das Geschützte Rechtsgut – der Sanktionszweck

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

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

Die herrschende Meinung² betrachtet aber als geschütztes Rechtsgut das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuern bzw. den Anspruch des Staates auf den vollen Ertrag aus jeder einzelnen Steuerart. 3

Daneben finden sich aber in der Literatur noch zahlreiche abweichende Auffassungen, die sich aber bisher nicht durchsetzen konnten. So wird § 370 AO eine formale Schutzfunktion zugeschrieben. Es gehe um die steuerlichen Offenbarungspflichten³ und Wahrheitspflichten⁴ gegenüber den Finanzbehörden oder aber nur um den formalen Bestand der Steueransprüche.⁵ 4

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

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

1 Isensee, NJW 1985, 1007 (1008).

2 Vgl. bereits RG v. 16.6.1925, I 188/25; BGHSt 36, 100, 102; Bruhnke in Wannemacher, § 370, Rn. 28 ff.; Scheuermann-Kettner in Koch/Scholz, § 370, Rn. 8; Dietz in Leise/Dietz/Cratz, § 370, Rn. 14; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 26; Jäger in Klein, § 370, Rn. 1.

3 Schulze, DStR 1964, 416; Ehlers FR 1976, 505.

4 Möllinger, S. 380.

5 Backes, S. 149 f.

6 Suhr 1988, S. 177.

7 Salditt in Tipke-FS, S. 475, 477 ff.; ders. StraFo 1997, 65.

8 Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370, Rn. 42.

§ 3 ZWEITES KAPITEL: MATERIELLES STEUERSTRAFRECHT

- 7 Zuzustimmen ist der herrschenden Meinung, dass das geschützte Rechtsgut des § 370 AO der Anspruch des Steuergläubigers auf den vollen Ertrag der Steuern ist. § 370 AO ist ein Vermögensdelikt zum Schutz des jeweiligen Steuergläubigers. Deren wirksame und durchsetzbare Steueransprüche zählen zum Vermögen des deutschen Steuergläubigers. Aber durch § 370 Abs. 6 AO wird die Strafbarkeit der Steuerhinterziehung auch auf Abgaben der Europäischen Gemeinschaften, der Mitgliedstaaten der Europäischen Freihandelszone oder einem mit diesen assoziierten Staaten ausgeweitet. Deswegen wird auch deren Vermögen durch den Tatbestand des § 370 AO geschützt.
- 8 Die Tatsache, dass der deutsche Staat auf verschiedenen Ebenen, nämlich Bund, Länder und Gemeinden, verschiedene Steuern erhebt, ist für das Schutzgut des § 370 AO ohne Bedeutung. Dies gilt auch für die unterschiedliche Ertrags-, Verwaltungs- und Gesetzgebungshoheit. Das geschützte Rechtsgut des § 370 AO umfasst alle Steuern, die in der Bundesrepublik Deutschland erhoben werden. Für die Bestimmung des geschützten Rechtsgutes als abstrakter Straftatbestand ist die Frage welcher Rechtsgut inhaber im konkret vorliegenden Fall geschädigt wurde ohne Bedeutung. Lediglich im Rahmen des konkreten Taterfolges spielt dies eine Rolle.

B. Der Aufbau des § 370 AO

I. Der Normaufbau

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

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

Abb. 2: Normaufbau des § 370 AO

II. Der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung im Überblick

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

11

Im Überblick stellt sich dies wie folgt dar:

12

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

Abb. 3: Grundtatbestand der Steuerhinterziehung

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

§ 370 Abs. 6 AO erweitert die Anwendung des Steuerhinterziehungstatbestandes auch auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben⁹, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union¹⁰ verwaltet werden oder einem Mitgliedstaat der EFTA (Island, Liechtenstein, Norwegen, Schweiz) zustehen. Dies ist erforderlich, weil § 370 Abs. 1 AO nur für solche Steuern gilt, die von der Bundesrepublik Deutschland erhoben werden. Der Schutz ausländischer Steuern wird dagegen nicht besorgt.

13

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

14

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

⁹ Durch das Steueränderungsgesetz vom 20.12.2001 (BGBl. I S. 3794) wurden die Ausfuhrabgaben erstmals in den Tatbestand des § 370 Abs. 6 AO aufgenommen.
¹⁰ Aufgrund des Vertrages von Lissabon ist die Europäische Union mit eigener Rechtspersönlichkeit an die Stelle der EG getreten. Die entsprechende Änderung erfolgte durch das Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592.

§ 3 ZWEITES KAPITEL: MATERIELLES STEUERSTRAFRECHT

- 15 Zölle sind Abgaben, die im grenzüberschreitenden Warenverkehr nach dem Zolltarif der EU erhoben werden.¹¹ Abschöpfungen sind Abgaben, die den Unterschied zwischen dem niedrigen Weltmarktpreisniveau und dem hohen EU-Preisniveau ausgleichen.¹²
- 16 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes wird die Einfuhrumsatzsteuer ebenfalls von § 370 Abs. 6 S. 1 AO erfasst.¹³ Die sonstigen Verbrauchsteuern werden dagegen nicht von § 370 Abs. 6 AO erfasst, sondern vom ganz normalen Steuerbegriff in § 370 Abs. 1 AO.
- 17 Werden Umsatzsteuern und harmonisierte Verbrauchsteuern von einem anderen Mitgliedstaat der EU verwaltet, fallen sie unter § 370 Abs. 6 AO. Zu den harmonisierten Verbrauchsteuern zählen die Steuern auf Mineralöl, Alkohol, alkoholische Getränke und Tabakwaren. Taten, die diese Abgaben betreffen, sind allerdings nur verfolgbar, wenn die Gegenseitigkeit zur Zeit der Tat verbürgt und dies in einer Rechtsverordnung nach § 370 Abs. 6 S. 4 AO festgestellt worden ist.

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

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

WIEDERHOLUNGS- UND VERTIEFUNGSRAGEN: § 3

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

LÖSUNG ZU DEN WIEDERHOLUNGS- UND VERTIEFUNGSRAGEN: § 3

1. > Tatbestandsmäßigkeit
> Rechtswidrigkeit
> Schuld
2. > Tatbestandsmäßigkeit
> objektiv
> subjektiv

11 Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370, Rn. 124.

12 Joecks in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 42.

13 BGH wistra 2001, 62 und wistra 2001, 263.

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