

COLLEGA

Verband für EDV und Kanzleiorganisation für Angehörige der
steuer- und rechtsberatenden sowie wirtschaftsprüfenden Berufe e.V.

Arbeitspapiere

115. COLLEGA-TAG am 24. April 2009

Steuerstrafrecht – aktuelle Neuerungen

Bearbeitet und vorgetragen von

Dr. Wilhelm Schwarzmayr

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt

Steuerstrafrecht – Die Neuerungen

Zu gesetzgeberischem Unsinn und Praxis sind die Jahressteuergesetze geworden. Man könnte sie auch als Flickenteppich der Gesetzgebung bezeichnen.

So hat das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 Bundessteuerblatt 2008, I, Seite 27-94 ff. wieder zahlreiche Änderungen gebracht. Diese enthalten so versteckt auch gravierende Änderungen im Steuerstrafrecht, insbesondere, wenn man diese Änderungen im Zusammenhang mit dem unseligen Beschluss des 1. Strafsenates vom 02.12.2008 AZ: 1 StR 416/08 mit in Betracht zieht.

1. Verlängerung der Strafverfolgungsverjährung (§ 376, Abs. 1 AO)

In den Gesetzesentwürfen war noch in der ursprünglichen Fassung des § 376 AO die Verlängerung der Strafverfolgungsverjährung bei allen Fällen der in § 370 AO geregelten Steuerhinterziehung auf 10 Jahre vorgesehen.

Nach den parlamentarischen Beratungen ist nunmehr die Strafverfolgungsverjährung nur noch für die **besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung** verlängert worden. Die ursprüngliche und die nunmehr geltende Fassung des § 376 AO haben folgenden Wortlaut:

§ 376 AO Verfolgungsverjährung

Entwurf	Geltendes Recht
<p>(1) Die Verjährungsfrist für Fälle der Steuerhinterziehung (§ 370) beträgt 10 Jahre.</p>	<p>(1) In den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 genannten Fällen beträgt die Verjährungsfrist 10 Jahre.</p>

(2)

Die Verjährung der Verfolgung einer Steuerstraftat wird auch dadurch unterbrochen, dass dem Beschuldigten die Einleitung des Bußgeldverfahrens bekannt gegeben oder diese Bekanntgabe angeordnet wird.

Anwendung

Der Anwendungsbereich beschränkt sich nunmehr auf die in § 370 Abs. 3 AO angeführten Regelbeispiele.

Die verlängerte Frist der Strafverfolgungsverjährung gilt nach dem neuen § 23 EGAO nur für die Steuerstraftaten, die beim Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht verjährt sind:

§ 23 EGAO (Verfolgungsverjährung)

„§ 376 der Abgabenordnung in der Fassung des Artikel 10 des Gesetzes vom 19.12.2008 (BGBl. I 2008, S 2794) gilt für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen abgelaufenen Verjährungsfristen.“

§ 376 AO und § 23 EGAO sind damit bereits seit dem 25.12.2008 anwendbar.

Nach Art. 39 Abs. 1 JStG 2009 tritt das Gesetz am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt, also am 25.12.2008 in Kraft. Für eine Vielzahl von Änderungen und Neuerungen sind zwar in den nachfolgenden Absätzen des Art. 39 JStG 2009 besondere Termine für das Inkrafttreten bestimmt. Die Neufassung des § 376 AO und der neue § 23 EGAO sind davon jedoch nicht betroffen.

Damit gilt die verlängerte Frist des § 376 Abs. 1 AO für alle Fälle, die seit dem 25.12.2008 noch nicht verjährt sind. Anwendbar ist die neue zehnjährige Frist ohnehin nur auf die in § 370 Abs. 3 Satz 2 AO angeführten Regelbeispiele eines besonders schweren Falles, der allerdings zunächst den Grundtatbestand der Steuerhinterziehung des § 370 AO voraussetzt.

Die gesetzliche Regelung dazu hat folgenden Wortlaut:

§ 370 AO Steuerhinterziehung

„(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

1. *den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,*
2. *die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder*
3. *pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.*

(2) Der Versuch ist strafbar.

(3) In **besonders schweren Fällen** ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren.

Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter

1. *In großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt,*
2. *seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger missbraucht,*
3. *die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht, oder*
4. *unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, oder*
5. *als Mitglied eine Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach Absatz 1 verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile erlangt.*

Für die „einfache“ Steuerhinterziehung des § 370 Abs. 1 AO sowie für andere, von der Steuerfahndung ebenfalls zu bearbeitende Steuerstraftaten i.S.d. § 369 AO sowie für die ihnen in Nr. 14 der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)-AStBV 2008 - (vom 21.12.2007, BstBl. I 2007, S. 830 ff.) gleichgestellte Straftaten gilt diese Neuregelung nicht.

Die einschlägige Regelung in den derzeit gültigen AStBV 2008 lautet:

Nr. 13 AStBV Steuerstrafverfahren

„Steuerstraftaten (§ 369 AO) sind

1. *Taten, die nach den Steuergesetzen (AO und Einzelsteuergesetze, z.B. § 26 c UStG, § 23 Rennwett- und Lotteriegesetz) strafbar sind, also insbesondere Steuerhinterziehung nach § 370 und versuchte Steuerhinterziehung. Auch soweit der gesamte steuerliche Sachverhalt erfunden wurde, d.h. indem das Vorhandensein eines Steuerschuldverhältnisses lediglich vorgetäuscht worden war, ist die Tat als Steuerhinterziehung zu beurteilen (vgl. BGH-Beschluss vom 23. März 1994-5StR 91/94-, wistra 1994, 194);*
2. *die Begünstigung (§ 257 StGB) einer Person, die eine der vorstehend genannten Taten begangen hat. Unter den Begriff der Begünstigung fällt nur die sachliche Begünstigung, die darin besteht, dem Täter die Vorteile aus der Tat sichern zu helfen, nicht dagegen die persönliche Begünstigung, die den Zweck hat, den Täter der Strafverfolgung zu entziehen (Strafvereitelung nach § 258 StGB);*
3. *die Anstiftung (§ 26 StGB) und die Beihilfe (§ 27 StGB) zu einer Tat i.S. der Ziffern 1 bis 2.*

Nr. 14 AStBV Gleichgestellte Straftaten

„Den Steuerstraftaten gleichgestellte Straftaten sind

1. *die ungerechtfertigte Erlangung von Altersvorsorgezulagen, von Wohnungsbau-, Bergmannsprämien und von Arbeitnehmersparzulagen durch Taten im Sinne des § 370 AO (§ 96 Abs. 7 EStG, § 8 Abs. 2 WoPG; § 5a Abs. 2 BergPG; § 25a BerlinFG, § 14 Abs. 3 VermBG) sowie der Versuch dazu;*
2. *der Betrug (§ 263 StGB) in Bezug auf Eigenheimzulage nach dem Eigenheimzulagengesetz (§ 15 Abs. 2 EigZulG) und auf*

© 2009 Dr. Wilhelm Schwarzmayr, Rindermarkt 16, 80331 München
Nachdruck mit Quellenangabe erlaubt, bitte Belegexemplar an COLLEGA e.V.

www.collega.de E-Mail: info@collega.de

Die Arbeitspapiere sind gewissenhaft und nach gründlicher Vorarbeit erstellt. Eine Haftung für Inhalt und Vollständigkeit kann aber nicht übernommen werden. Die Unterlagen sollen zu bestimmten Sachverhalten und Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz (§ 14 InvZulG 2007)

3. *Der Subventionsbetrug (§ 264 StGB) in Bezug auf Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz und dem Gesetz über eine Investitionszulage für Investitionen in der Eisen- und Stahlindustrie (§ 14 InvZulG 2007; § 6 StahlInvZulG);*
4. *die Begünstigung einer Person, die eine der vorstehend genannten Taten begangen hat (§ 257 StGB);*
5. *Die Anstiftung (§ 26 StGB) und die Beihilfe (§ 27 StGB) zu einer der vorstehend genannten Taten.*

(2) Verjährungsfristen

Steuerstraftaten als Vergehen – wie z.B. die „einfache“ als auch die Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall i.S.d § 370 Abs. 3 AO verjährten bisher ohne Unterscheidung in 5 Jahren (§ 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB). Für die gesondert aufgeführten Steuerordnungswidrigkeiten bestimmt § 384 AO i.V.m. § 31 Abs. 2 OWiG dieselbe Verfolgungsfrist.

Der Ablauf der Verjährung von Straftaten kann durch Maßnahmen nach § 78 c StGB unterbrochen werden. Danach beginnt die Frist erneut zu laufen. Dadurch war die Strafverfolgung durch die sog. **absolute Verjährung** bei der Steuerhinterziehung nach § 370 AO bisher auf höchstens 10 Jahre begrenzt. (§ 369 Abs. 2 AO i.V.m. §§ 78 Abs. Nr. 3 und 4; 78 c Abs. 3 Satz 2 StGB).

Die **Unterbrechungsmaßnahmen** bei Straftaten sind in § 78 c StGB abschließend geregelt. Hierzu zählen insbesondere die erste Vernehmung des Beschuldigten oder deren Anordnung, die Bekanntgabe des Strafverfahrens oder deren Anordnung und die richterliche Beschlagnahme- und Durchsuchungsanordnung.

2. Strafzumessung bei Steuerhinterziehung

In einem Grundsatzurteil hat sich der 1. Strafsenat am 02.12.2008 zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehung geäußert. Darin hat er dargelegt, dass die Grundlage für die Strafzumessung - wie bei jeder anderen Straftat auch - die persönliche Schuld des Täters ist. Dabei ist zu beachten, (§ 46,

Abs. 2, Satz 2 StGB), dass das Kriterium der „verschuldeten Auswirkungen der Tat“ im Rahmen der Würdigung ein besonderes Gewicht zukommt.

Nach einhelligen Kommentierungen ist die Auswirkung der Tat, insbesondere die Folge, für das durch die Straftat geschütztes Rechtsgut.

Das durch § 370 AO auch geschützte Rechtsgut ist die Sicherung des staatlichen Steueranspruches, d.h., des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens. Mit anderen Worten, es kommt auf die Höhe der verkürzten Steuern an, um den bestimmenden Strafzumessungsgrund festzustellen.

Wie vorher ausgeführt, hat sich, siehe § 376, Abs. 1 AO die Verjährungsfrist von 5 auf 10 Jahre erweitert und zwar gemäß § 370, Abs. 3 AO, bei einer Steuerverkürzung in großem Ausmaß.

Diese Strafbestimmung „großes Ausmaß“ ist ein dehnbarer Begriff. Den wollte der erste Strafsenat eingrenzen. Ob das sachgerecht ist, soll hier nicht diskutiert werden.

Nach Ansicht des 1. Strafsenats bedarf das Merkmal „in großen Ausmaß“ im Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO – in gleicher Weise wie beim Betrug – der Interpretation durch die Gerichte und ist nach objektiven Maßstäben zu bestimmen. Nach Auffassung des Senats ist ein „**großes Ausmaß**“ dann erreicht, **wenn der Hinterziehungsbetrag EUR 50.000,- übersteigt**. Das Überschreiten dieser Schwelle führt aber nicht automatisch zu einem besonders schweren Fall.

Vielmehr hat das „große Ausmaß“ lediglich eine Indizwirkung, die einerseits durch sonstige Milderungsgründe beseitigt, andererseits aber auch durch Strafschärfungsgründe verstärkt werden kann. Der 1. Strafsenat hat dazu ausgeführt:

„aa) 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 Steuerhinterziehung 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 nicht 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.

bb) Der Umstand, dass sich die Betragsgrenze von EUR 50.000 an derjenigen des Umsatzverlustes großen Ausmaßes im Sinne von § 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:

- (1) Die Betragsgrenze von EUR 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.
- (2) 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 EUR 100.000,- für angemessen.“

Ob großes Ausmaß vorliegt, ist für jede einzelne Tat im materiellen Sinne gesondert zu bestimmen. Dabei genügt derjenige Erfolg, der für die Vollendung der Steuerhinterziehung ausreicht, (so auch Kommentar zum Steuerstrafrecht § 370 AO RandNr. 268 Franzen/Gast/Joecks). Dabei vertritt der 1. Strafsenat die Ansicht, dass bei mehrfacher, tateinheitlicher Verwirkung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung das Ausmaß des jeweiligen Taterfolges zu addieren ist, da in diesen Fällen eine einheitliche Handlung im Sinne des § 52 StGB vorliegt, die für die Strafzumessung einer einheitlichen Bewertung bedarf.

Der erste Strafsenat will dies als Indizwirkung für das große Ausmaß sehen, um die entsprechende Strafhöhe zu finden. Er sieht hier keine starre Regelung, sondern einen Rahmen.

- „aa) 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 längere 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 und jedenfalls dem ernsthaften Bemühen hierzu. Der „Schadenswiedergutmachung“ durch Nachzahlung verkürzter Steuern kommt schon im Hinblick auf die Wertung des Gesetzgebers im Falle der Selbstanzeige (§ 371 AO) besonders strafmildernde Bedeutung zu.
- bb) 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 ungerechtfertigte 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 Belegen 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



sogenannten Umsatzsteuerkarusellgeschäften, bei Kettengeschäften unter Einschaltung sogenannter „Serviceunternehmen“ und im Bereich der illegalen Arbeitnehmerüberlassungen regelmäßig gegeben (vgl. BGH NStZ RR 2007, 176, 178).“

Der erste Strafsenat hat daher die Auffassung, dass, jedenfalls bei einer sechsstelligen Hinterziehungssumme die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von **ganz ganz gewichtigen Ermessensgründen** noch ausgesprochen werden kann.

Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe soll eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht kommen.

Deshalb ist bei dieser Größenordnung auch die Durchführung eines Strafbefehlsverfahrens meistens nicht mehr möglich.

3. Wenn man jetzt das zusammen liest, die Änderung der Strafverfolgungsverjährung und das große Ausmaß, dann kann man zu dem Schluss kommen, dass die einfache Steuerhinterziehung wirklich nur noch in den seltensten Fällen zum Zug kommt. Bei einem 10-Jahreszeitraum wäre die hinterzogene Steuer von EUR 5.000 Kapitalerträgen jährlich schon an der Grenze des großen Ausmaßes.