

## Aufsatz - Steuerstrafrecht

### 1. Allgemein

Steuerstrafverteidiger und Steuerberater können gemeinsam verteidigen. Der Steuerstrafverteidiger korrespondiert mit den Behörden, er übernimmt die strafprozessuale Vertretung. Der Steuerberater bestimmt den Grund und die Höhe von Steueransprüchen, vertritt im Besteuerungsverfahren, welches parallel zu den strafrechtlichen Ermittlungen geführt wird.

### 2. Rechtsquellen

#### a.) Materielles Recht

Ausgangspunkt sind die objektiven Besteuerungstatbestände in den Einzelsteuergesetzen, EStG, UStG, KStG, GewStG.

#### b.) Folgende Fragen sind zu stellen:

- a. Welches Steuersubjekt (wer) wird besteuert?
- b. Welches Steuerobjekt (was) wird besteuert?
- c. Welcher Besteuerungs- oder Veranlagungszeitraum (wann) wird besteuert?
- d. Wie hoch ist der Steuertarif?

### 3. Verfahrensrecht

#### a.) Die Abgabenordnung

Sie regelt das Besteuerungsverfahren, ein besonderes Verwaltungsverfahren, d. h. die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (Steuererhebung), Festsetzung der Steuer (Veranlagung) und die Vollstreckung fälliger Steueransprüche.

#### b.) Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht, 369 AO

Für das Steuerstrafverfahren gelten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, es sei denn, die Abgabenordnung trifft abweichende Regelungen. Solche sind die Zuständigkeit der Finanzbehörde im Strafverfahren, die Ermittlungskompetenzen der Behörden, der Gang der

Ermittlungen, das Verhältnis des Besteuerungsverfahrens zum Strafverfahren und die Verfolgungsverjährung.

#### c.) Verwaltungsanweisungen

Die Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren, AIStBV (St), drücken Verwaltungsvorschriften für die Beamten der Bußgeld- und Strafsachenstelle und der Steuer aus. Sie werden jedes Jahr neu gefasst. Sie äußern sich zu der Sicht der Verfolgungsbehörden zu der Selbstanzeige, zu den Sperrgründen für eine Selbstanzeige, wann eine Durchsuchungsmaßnahme angeordnet werden soll.

#### 4. Einteilung der Steuerarten nach Steuerobjekten (was)

Steuerobjekte drücken sich als Ertragsteuern, Verkehrssteuern, Verbrauchsteuern und Vermögensteuer aus:

- a. Ertragsteuern, wie die Einkommensteuer bei Personen oder Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer bei juristischen Personen und Körperschaften;
- b. Verkehrssteuern, die durch den Transfer von Waren und Dienstleistungen entstehen, wie Umsatzsteuer, Erbschaft- und Schenkungssteuer und die Grunderwerbsteuer;
- c. Verbrauchsteuern, wie Stromsteuer, Tabaksteuer und die Mineralölsteuern;
- d. Vermögensteuer wie die Grundsteuer.

#### 5. Einteilung der Steuerarten nach Besteuerung- oder Veranlagungszeitraum (wann)

Die Verfolgungsverjährung unterscheidet, wann eine Steuerhinterziehung vollendet und/oder beendet, wann Versuch oder vollendetes Delikt gegeben ist. Steuerarten sind die Veranlagungssteuern, Anmeldesteuern und die Quellensteuer.

- a. Veranlagungssteuern sind die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Der Steuerpflichtige gibt eine formularmäßige Steuererklärung ab, 150 AO. Diese ist für die Veranlagungsstelle des Finanzamts die Grundlage der Besteuerung. Das Finanzamt gibt dann mit Steuerbescheiden die Steuer bekannt. Die Bekanntgabe des Steuerbescheides drückt die Steuerfestsetzung aus.
- b. Anmeldesteuer, auch Fälligkeit- oder Selbstrechnungsteuer genannt, ist die Umsatzsteuer. Der Steuerpflichtige teilt zu einem bestimmten Stichtag in Form einer Steuer-

erklärung die Besteuerungsgrundlage mit, errechnet selbst den anfallenden Steueranspruch und führt den geschuldeten Betrag ab. Der Eingang der Steuererklärung bei dem Finanzamt drückt die Steuerfestsetzung aus.

- c. Quellensteuer ist die Lohnsteuer als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. Sie ist eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer des Arbeitnehmers. Der Arbeitgeber ist für das Steuersubjekt Arbeitnehmer verpflichtet, Lohnsteuer monatlich beim Finanzamt anzumelden und abzuführen. Der erklärende Arbeitgeber kann Täter einer Steuerhinterziehung sein.

## 6. Steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren

### 1. Schritt

Vorfeld der Ermittlungen drücken aus die Durchsuchung und Beschlagnahme, Steuerfahndungsbericht, Strafanzeigen, Selbstanzeigen, Presseberichterstattung, Ermittlungen bei anderen Steuerpflichtigen, Betriebsprüfungen durch die Betriebsprüfungsstelle über die Berichtsfirma, Insolvenzberichte

### 2. Schritt

- Fortsetzung des Strafverfahrens, ergänzende Ermittlungen, Abschluss des Verfahrens, Strafbefehl, Anklageurteil,
- und gleichzeitig Besteuerungsverfahren, Steuerbescheid, Einspruch, Klage zum Finanzgericht, Urteil.

## 7. Beteiligte Behörden

### a.) Die Steuerfahndung

- (1) Kriminalpolizei in steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren ist die Steuerfahndung. Die steuerliche und strafrechtliche Beurteilung des Sachverhalts geht in die Entscheidung der Staatsanwaltschaft bzw. der Bußgeld- und Strafsachenstelle ein.
- (2) Der Gang des Verfahrens beginnt mit den Vorfeldermittlungen, 208 Abs. 1 Nr. 1 AO. Falls der Steuerfahnder den Steuerpflichtigen schriftlich auffordert, zu dem Sachverhalt Stellung zu nehmen, ist Eile geboten. Falls das Vorverfahren in die formelle Ein-

leitungsverfügung, 397 AO, das Ermittlungsverfahren oder in einen Tatverdacht, 152 Abs. 2 StPO, mündet, ist keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr möglich.

- (3) Die Steuerfahndung ist im Ermittlungsverfahren Strafverfolgungsermittlungsbehörde, 208 Abs. 1 Nr. 2 AO und Finanzermittlungsbehörde für die Besteuerungsgrundlagen, 208 Abs. 1 Nr. 3 AO.

#### b.) Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamts

Sie führt das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren selbstständig, wie eine Staatsanwaltschaft durch. Falls Tatbestände des Kernstrafrechts: das heißt Urkundenfälschung, Korruptionsdelikte, Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt, erfüllt sind oder durch Haft der Unterbringungsbefehl massiv in Grundrechte des Tatverdächtigen eingegriffen wird, handelt die BuStra nicht mehr selbstständig, sondern im Auftrag der Staatsanwaltschaft. Dann übernimmt die Staatsanwaltschaft (Evokation).

#### 8. Tatbestand der Steuerhinterziehung

Jeder, das heißt: der Steuerpflichtige, dessen Steuerberater, beteiligte Dritte, vertretungsberechtigte Organe einer Gesellschaft, der Drogendealer, der Waffenschieber, kann durch Erklärungen oder unterlassene Erklärungen strafrelevant handeln.

Aus steuerstrafrechtlicher Sicht drückt 370 AO einen Rahmen für strafrelevante Handlungen aus. Dieser wird durch die Einzelsteuergesetze ausgefüllt. Beide Gesetze gemeinsam beschreiben die Steuerverkürzung.

Strafrelevante Handlungen sind Erklärungen des Steuerpflichtigen, nicht dessen Zahlungen (Ausnahme 26 Buchst. b, 26 Buchst. c UStG), insbesondere

- a. wer aktiv über die wahren Besteuerungsgrundlagen falsche oder unvollständige Angaben gegenüber der Finanzbehörde macht, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO
  - b. wer über steuerlich erhebliche Tatsachen die Finanzbehörde pflichtwidrig in Unkenntnis lässt, 370 Abs. 1 Nr. 2 AO
- die alternativ oder kumulativ zu einer Steuerverkürzung führen, 370 Abs. 4 AO.

### 9. 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, Steuerhinterziehung durch aktives Tun

Ausgangspunkt ist die objektive Sicht eines Steuerpflichtigen über den Lebenssachverhalt, den dieser in Form von amtlichen Vordrucken abzugeben hat, 150 AO. Diese wird verglichen mit der subjektiven Sicht des erklärenden Steuerpflichtigen über den Lebenssachverhalt, welche durch die Form des amtlichen Vordrucks ausgedrückt wird.

Die Formel lautet: Aus objektiver Sicht des Steuerpflichtigen hätte dieser den Lebenssachverhalt vollständig erklären müssen, tatsächlich hat der Steuerpflichtige den Lebenssachverhalt nur unvollständig erklärt.

Die Formel ist unbrauchbar, wenn Lebenssachverhalte in dem amtlichen Vordruck nicht mitgeteilt werden, weil sie aus rechtlicher Ansicht des Steuerpflichtigen nicht mitgeteilt werden müssen. Damit die Finanzbehörde eine eigene Rechtsauffassung bilden kann, soll der Steuerpflichtige berechtigt sein, das Zahlenwerk nicht in den amtlichen Vordruck eintragen zu müssen, er ist aber angehalten, den Sachverhalt außerhalb des Vordrucks mitzuteilen. Falls er dies nicht tut, ist der vorgetragene Sachverhalt nur unvollständig vorgetragen worden.

Falsche Angaben gegenüber der Finanzbehörde tätigt der Steuerpflichtige, wenn er zum steuerrechtlichen Schein erklärt, Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu haben, obwohl er tatsächlich solche nicht hat oder durch den steuerrechtlichen Schein ein anderes tatsächliches Geschäft verdecken will. Das heißt: der Arzt macht Betriebsausgaben, ausgedrückt als Lohn seiner Gattin für deren arbeitsvertraglich geschuldeten Tätigkeit in der Arztpraxis geltend, obwohl sie tatsächlich nicht tätig ist; der notariell beurkundete Grundstückskaufvertrag weist einen Kaufpreis i. H. v. 600.000,00 € aus, tatsächlich sind 1 Million € vereinbart, dadurch wird ein falscher steuerrechtlicher Schein gesetzt, weil sich die Höhe der Grunderwerbsteuer nach der Höhe des Kaufpreises richtet.

Drücken Steuersparmodelle einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten aus, welche aus vernünftiger oder wirtschaftlicher Sicht lediglich das Ziel haben, Steuern zu sparen, so ist dies steuerrechtlich relevant. Strafrechtlich ist die Steuerverkürzung nur dann relevant, wenn durch Mitteilung des Lebenssachverhalts in der Form des amtlichen Vordrucks, eine verschleierte Erklärung zu sehen ist. Dann nämlich, wenn der Steuerpflichtige nicht außerhalb der Form des amtlichen Vordrucks den gesamten Lebenssachverhalt der Finanzbehörde erklärt hat.

Unrichtige Angaben können nicht nur durch das Festsetzungs- oder Veranlagungsverfahren ausgedrückt werden sondern auch durch das Beitreibungsverfahren, Erlass- oder Stundungsverfahren.

#### 10. 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, Steuerhinterziehung durch Unterlassen

Wer, natürliche Person oder juristische Person, steuerliche Erklärungspflichten, laut den Einzelsteuergesetzen hat, kann Täter der Steuerhinterziehung durch Unterlassen, d. h. durch schlichtes Nichterklären, sein.

Dasselbe gilt für Verletzung von unverzüglichen, 121 BGB, Mitwirkungspflichten, wie die Obliegenheit zur Anzeige oder zur Korrektur, 153 AO, wenn eine Steuererklärung in der Vergangenheit versehentlich oder fahrlässig, nicht vorsätzlich, unzutreffend oder unvollständig war und es deshalb zu Steuerverkürzungen gekommen ist oder kommen könnte.

Dies gilt auch für die Gesamtrechtsnachfolger des Steuerpflichtigen, wie den Erben. Die Berichtigungserklärung umfasst Veranlagungszeiträume innerhalb der Festsetzungsverjährung. Die Regelfestsetzungsverjährung beträgt vier Jahre, 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO.

Die Berichtigungserklärung umfasst die nicht festsetzungsverjährten steuerrechtlichen Veranlagungszeiträume. Sie wird für das Steuersubjekt abgegeben.

Die personalisierte Selbstanzeige umfasst die strafrechtlich nicht verjährten Veranlagungszeiträume. Sie wirkt nur gegen den, der sie unterzeichnet oder für die sie in wirksamer Stellvertretung abgegeben wird. Die Festsetzungsverjährung bei Steuerhinterziehung beträgt nicht vier, sondern zehn Jahre, 169 Abs. 2 S. 2 AO.

Dies gilt auch für die Erben, die den Nachlass des Steuerhinterziehers erben. Es sei denn, dass der Steuerhinterzieher in den letzten Jahren seines Lebens überhaupt keine Steuererklärungen abgegeben hat, dann beginnt die Verjährungsfrist mit einer Verzögerung von drei Jahren zu laufen, 170 Abs. 2 Nr. 2 AO, somit sind 13 Veranlagungszeiträume anzuzeigen.

Die Hinterziehungszinsen betragen 0,5 % pro Monat der Hinterziehung, 235 AO.

Ähnliches gilt für die neueintretenden Mitglieder der Unternehmensleitung. Diese sollten unverzüglich eine Berichtigungserklärung, der Vorgänger einer Selbstanzeige, gemeinsam kombiniert abgeben.

Juristische Personen werden rechtlich durch die vertretungsberechtigten Organe und oft faktisch durch den Geschäftsführer vertreten. Erklärungspflichten haben gesetzlich die vertretungsberechtigten Organe und rechtsprechungsrechtlich die faktischen Geschäftsführer, wenn bei diesen 6 von 8 Kriterien erfüllt sind:

- a. Wahrnehmung von Geschäftsführeraufgaben,
- b. Bestimmung der Unternehmenspolitik,
- c. Unternehmensorganisation,
- d. Einstellung und Entlassung von Mitarbeitern,
- e. Ausstellen von Arbeitszeugnissen,
- f. Gestaltung der Geschäftsbeziehungen zu Vertragspartnern,
- g. Entscheidung in Steuerangelegenheiten,
- h. Verhandlungen mit Kreditgebern,
- i. Steuerung von Buchhaltung und Bilanzierung,
- j. Höhe des Gehaltes.

#### 11. Die Steuerverkürzung

Wenn Steuern, Ausnahme Kirchensteuer (Ausnahme Niedersachsen), nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig festgesetzt sind, drücken sie eine Steuererklärungsverkürzung aus, 370 AO.

Formel: welche erklärten Steuern wurden festgesetzt und welche nicht erklärten Steuern hätten festgesetzt werden müssen. Für jeden Veranlagungszeitraum, jeden Steuerpflichtigen und Steuer ist der Hinterziehungsbetrag zu ermitteln.

#### 12. Die Steuerhinterziehung auf Zeit

Der Steuerpflichtige erklärt dem Finanzamt unterjährig nicht sämtliche Umsätze oder er meldet überhöhte Vorsteuerabzüge an, um die unzutreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen später bei der Umsatzsteuerjahreserklärung für die Vergangenheit zu korrigieren, weil er keine Absicht hat, Steuern dauerhaft zu hinterziehen.

Der Wille, Steuern dauerhaft zu hinterziehen, drückt sich spätestens durch eine falsch erklärte Umsatzsteuerjahreserklärung aus.

Der Verkürzungsbetrag in Fällen der Steuerhinterziehung auf Zeit errechnet sich nicht anhand des eingetretenen Zinsschadens des Finanzamtes mit 0,5 % für den Monat der Verkürzung, 235 AO in Verbindung mit 233 AO, sondern der Verkürzungserfolg bemisst sich auch bei der Steuerhinterziehung auf Zeit nach dem vollen Verkürzungsbetrag.

Die geringen verschuldeten Auswirkungen der Tat für das Finanzamt sind dann auf der Ebene der Strafzumessung zu prüfen, 46 Abs. 2 StGB, weil sich der Vorsatz des Täters nicht auf eine dauerhafte Steuerverkürzung richtete.

### 13. Der ungerechtfertigte Steuervorteil

Wirtschaftliche Vorteile drücken ungerechtfertigte Steuervorteile aus, wie Steuervergütungen, Steuererstattungen, Erlass oder Stundung von Steuerschulden, Erlass eines unrichtigen Grundlagenbescheids, wenn zu hohe negative Einkünfte in der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung durch Vertreter einer Gesellschaft abgegeben werden, weil dadurch ein unrichtiger Feststellungsbescheid als Grundlagenbescheid für Folgebescheide erwirkt wird.

### 14. Das Kompensationsverbot, 370 Abs. 4 S. 3 AO

Umstände, die die Steuerschuld mindern, werden für die Ermittlung des strafrechtlich relevanten Verkürzungsschadens außer Acht gelassen. Zahlt der Täter trotz seiner unzutreffenden oder unvollständigen Steuererklärung keine Steuern nach, weil er im Besteuerungsverfahren steuermindernde Ausgleichsposten geltend machen kann, besagt das Kompensationsverbot, dass trotzdem eine vollendete Steuerhinterziehung gegeben ist, weil die steuerstrafrechtliche Verteidigung sich nicht auf die steuermindernden Ausgleichsposten berufen kann.

Dieser Grundsatz gilt nicht schrankenlos. Auch im Steuerstrafverfahren werden steuermindernde Tatsachen anerkannt, die mit den steuerbegründenden oder steuererhöhenden Tatsachen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Die Formel lautet im Steuerstrafverfahren: Können solche Ausgleichsposten zur Verteidigung vorgebracht werden, ohne die der Steueranspruch nicht oder nicht in dieser Höhe entstanden wäre.



## Beispiel 370 Abs. 4 AO

### a. Ertragsteuer VJ 2013

|                           |            |       |
|---------------------------|------------|-------|
| (1) erklärter Gewinn      | 150.000,00 | netto |
| (2) nichterklärter Gewinn | 100.000,00 | netto |
| (3) Summe                 | 250.000,00 | netto |
| ab                        |            |       |
| (4) Einkauf               | 50.000,00  | netto |
| (5) Lohn                  | 25.000,00  | netto |
| (6) Summe                 | 175.000,00 | netto |
| ab                        |            |       |
| (7) Verlustrücktrag 2012  | 10.000,00  | netto |

### b. Umsatzsteuer

|               |           |
|---------------|-----------|
| (1) Umsatz    | 19.000,00 |
| ab            |           |
| (2) Vorsteuer | 9.500,00  |
| Summe         | 9.500,00  |

## 15. Verjährung

### a.) Festsetzungsverjährung im Steuerrecht

#### (1) Dauer

- a. Einkommenssteuer, Gewerbesteuer, Körperschaftssteuer, Umsatzsteuer, Erbschaft-Schenkungssteuer drücken eine vierjährige Dauer der Festsetzungsverjährung aus, 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO,
- b. Verbrauchsteuern drücken eine einjährige Festsetzungsverjährung aus, 169 Abs. 2 S. 2 AO.
- c. Leichte Steuerverkürzung drückt eine fünfjährige Festsetzungsverjährungsfrist aus,
- d. Steuerhinterziehung drückt eine zehnjährige Festsetzungsverjährungsfrist aus, 169 Abs. 2 S. 2 AO

## (2) Beginn der Festsetzungsverjährung, 170 AO

Prüfungsschema:

- a. 170 Abs. 5 AO, ist die Festsetzungsverjährung für die Erbschaft- oder Schenkungssteuer zu bestimmen? Die Festsetzungsverjährung für die Schenkungssteuer beginnt mit Kenntnis der Behörde von der Schenkung oder mit dem Tod des Schenkers.
- b. Muss der Steuerpflichtige überhaupt eine Steuererklärung abgeben?
- c. Hat der Steuerpflichtige pflichtgemäß seine Steuererklärung eingereicht? Dann beginnt die Festsetzungsverjährung am Ende des Jahres um 24 Uhr, in dem die Steuererklärung bei dem zuständigen Finanzamt abgegeben wurde.
- d. Wurde keine Erklärung abgegeben, beginnt die Festsetzungsverjährung am Ende des dritten Kalenderjahres um 24 Uhr, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Die Einkommensteuer entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, d. h. am 31. Dezember um 24 Uhr. Um drei Jahre ist der Anlauf der Festsetzungsverjährung gehemmt, so dass die Festsetzungsverjährung drei Jahre später beginnt.

## b.) Strafverfolgungsverjährung

### (1) Dauer der Verfolgungsverjährung:

- a. Die Steuerhinterziehung wird mit max. 5 Jahren Freiheitsstrafe geahndet, so dass die Dauer der Strafverfolgungsverjährung fünf Jahre lautet, 370 Abs. 1 AO, 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB.
- b. Die besonderen schweren Fälle der Steuerhinterziehung werden mit max. 10 Jahren Freiheitsstrafe geahndet, so dass die Dauer der Strafverfolgungsverjährung zehn Jahre lautet, 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1-5 AO.
- c. Steuern sind im besonders großen Ausmaß hinterzogen, wenn der tatsächliche Schaden i. H. v. 50.000,00 € (beispielsweise bei erschlichenen Vorsteuererstattung) je Veranlagungszeitraum und Steuerart eingetreten ist.
- d. Bei Gefährdungsschäden, Hinterziehungen, die nicht zu Erstattungen führten, muss der tatsächliche Schaden 100.000,00 € mindestens betragen, damit Steuern im besonders großen Ausmaß hinterzogen worden sind, Entscheidung des ersten Strafsenats des BGH 02.12.2008 (1 StR 416 / 08)

(2) Beginn der Verfolgungsverjährung:

Mit Beendigung der Tat beginnt die Strafverfolgung, 78 a StGB. Unterschieden werden muss, ob Veranlagungssteuern oder Anmeldesteuern (Fälligkeitsteuer) hinterzogen wurden. Die Hinterziehung der Veranlagungssteuer kann durch aktives Tun, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, oder durch Unterlassen, 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, begangen werden.

c.) Die Hinterziehung der Veranlagungssteuer durch aktives Tun:

- a. Das Fertigen falscher Belege, unrichtiges Ausfüllen des Erklärungsformulars drücken die straflose Vorbereitung aus, sind gegebenenfalls Steuerordnungswidrigkeiten. Die Abgabe der Steuererklärung drückte den Versuch der Steuerhinterziehung aus.
- b. Der Beginn der Tat bei Veranlagungssteuern ist die Bekanntgabe des vorläufigen, auch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden, Festsetzungsbescheids gegenüber dem Steuerpflichtigen, 124 AO. Aus Sicht des Finanzamtes ist die Tat der Hinterziehung von Veranlagungssteuern endgültig entstanden.

d.) Die Hinterziehung der Veranlagungssteuern durch Unterlassen:

Bei einfach gelagerten Steuerfällen ist die Tat durch Unterlassen beendet, fiktiv nach dem Erklärungsstichtag ein Jahr, wenn in dem zuständigen Veranlagungsbezirk die Veranlagungsarbeiten für den betroffenen Veranlagungszeitraum und die betroffene Steuerart im Großen und Ganzen auch abgeschlossen waren, BGH, Beschluss vom 07.11.2001, 1 StR 395 / 01.

e.) Die Hinterziehung der Fälligkeitssteuern durch aktives Tun:

Die Strafverfolgungsverjährung beginnt mit der Steueranmeldung.

f.) Die Hinterziehung der Fälligkeitssteuern durch Unterlassen:

Die Strafverfolgungsverjährung beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem die Erklärungsfrist verstreicht.

## 16. Subjektiver Tatbestand

Für das Wissen des Steuerpflichtigen reicht für die Kenntnis die Sicht eines Laien von der unrichtigen Erklärung bzw. der bestehenden steuerlichen Erklärungspflicht und der daraus eintretenden Steuerverkürzung aus.

Gewollt ist die Steuerverkürzung durch den Steuerpflichtigen, wenn dieser an der Rechtmäßigkeit der Erklärung zweifelt, weder den Zweifel dem Finanzamt mitteilt noch sachkundigen Rat einholt.

Leichtfertig verkürzt der Steuerpflichtige Steuern, wenn ihm hätte aufdrängen müssen, dass durch seine Steuererklärung eine Steuerverletzung eintritt.

## 17. Rechtsfolgen der Steuerhinterziehung

### a.) Strafrechtliche Folgen

- a. Die Rechtslage hat sich im Anschluss an das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 02.12.2008 erheblich verschärft.
- b. Die Formel lautet: Bei einem Hinterziehungsbetrag, z. B. Vorsteuererstattungen, von 50.000,00 € pro Steuerart, ein Steuersubjekt, ein Besteuerungszeitraum liegt ein Unterfall der besonders schweren Steuerhinterziehung vor.
- c. Bei einem Gefährdungsschaden, wenn die Angaben des Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung hinter den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen bleiben, z. B. das Schwarzgeldkonto in der Schweiz, muss die Hinterziehungssumme 100.000,00 € überschreiten.
- d. Bei der Strafzumessung sind alle Umstände zu berücksichtigen die für und gegen den Täter sprechen. So wenn das Verhältnis hinterzogener Steuern den bezahlten Steuern gering ist, der Täter vor Begehung der Tat steuerlich war, die Lebensleistung des Täters, sein Nachtatverhalten, sein erfolgtes frühzeitiges Geständnis und eine pflichtgemäße Nachzahlung der Steuern. Allerdings hat der Hinterziehungsbetrag erhebliche indizielle Wirkung, weil dieser die verschuldeten Auswirkungen der Tat gegenüber dem Finanzamt ziffernmäßig ausdrückt, 46 Abs. 2 S. 2 StGB. Bei einem Hinterziehungsbetrag von 100.000,00 € soll eine Geldstrafe nur bei gewichtigen Milderungsgründe möglich sein. Bei einer Hinterziehung von 1 Million €, wenn alle Taten addiert werden, sei eine Bewährungsstrafe nur bei besonders gewichtigen Milde-

rungsgründen zu gewähren, in der Regel sei ein Strafbefehlsverfahren nicht mehr möglich.

#### b.) Steuerrechtliche Folgen

##### Haftung

Täter und Teilnehmer haften für die Steuerhinterziehung. Dies kann auch der (solvente) Steuerberater sein. Das Finanzamt kann sich in diesen Fällen herausuchen, von wem es die verkürzten Steuern fordert, an wen es den Haftungsbescheid versendet. Der Steuerhinterzieher muss den verkürzten Betrag mit einem Zinssatz i. H. v. 0,5 % der verkürzten Summe pro Monat der Hinterziehung verzinsen, 233 AO. Zudem droht dem Berater ein Berufsverbot, 60 StGB, zumindest erhebliche berufsständische Zwänge.

#### 18. Die Schätzung

##### a.) Allgemein

Die Schätzung im Besteuerungs- und im Strafverfahren geschieht nach unterschiedlichen Prozessrechtsmaximen.

- a. Die Prozessrechtsmaxime im Besteuerungsrecht lautet: in dubio pro fisco. Der Steuerpflichtige hat im Besteuerungsverfahren mitzuwirken, 90,149,160 AO.
- b. Die Prozessrechtsmaxime im Steuerstrafverfahren lautet: in dubio pro reo. Der Beschuldigte muss an seiner Überführung nicht mitwirken, nemo tenetur se ipsum accusare. Die Mitwirkung im Besteuerungsverfahren kann nicht erzwungen werden, wenn sich gleichzeitig der Steuerpflichtige als Beschuldigter in strafrechtlicher Hinsicht belasten würde, 393 Abs. 1 AO

##### b.) Besteuerungsverfahren

- a. Beurteilt wird mit den Regeln des Steuerrechts ein Sachverhalt. Ein mit an Sicherheit, somit höher als hoch, grenzender Wahrscheinlichkeit, nach der Lebenserfahrung wahrscheinlich, dass keine vernünftigen Zweifel mehr aufkommen, insbesondere nach Denkgesetzen, dargelegter Sachverhalt reicht aus.
- b. Das Regelbeweismaß ist aber im Falle der Schätzung ein anderes. Zunächst muss das Finanzamt versuchen, den Sachverhalt lückenlos aufzuklären, auch dann, wenn die Sachverhaltsermittlung mit größeren Schwierigkeiten verbunden ist.

- c. Wenn der Steuerpflichtige jedoch seine obliegenden Mitwirkungspflichten verletzt, muss das Finanzamt den Sachverhalt nicht vollständig aufklären, 162 AO. Ein mit einem geringen Grad der Gewissheit festgestellter Sachverhalt reicht aus.
- d. Dabei muss der im Wege der Schätzung ermittelte Sachverhalt die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Die Schätzung entlastet das Finanzamt von der Verpflichtung, steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen im Einzelnen darlegen und beweisen zu müssen.
- e. Das Finanzamt darf bei der Einschätzung bis an den oberen Rand des Wahrscheinlichen gehen.
- f. Die Einschätzung des Sachverhalts kann zu unterschiedlichen Besteuerungsfolgen führen.

#### c.) Strafverfahren

- a. Beurteilt wird mit den Regeln des Strafrechts ein Sachverhalt. Beurteilt werden können Sachverhalte, die ohne Zweifel d. h. mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, erwiesen, wenn nicht bewiesen, zumindest aufgrund einer Reihe von Beweisanzeichen gestützt Indizien, sind.
- b. Kann der Nachweis einer strafrechtlichen Verfehlung nicht mit der hinreichenden Sicherheit, unter Ausschluss jeglichen vernünftigen Zweifels, geführt werden, ist der Beschuldigte von dem Tatvorwurf freizusprechen.
- c. In vielen Fällen legen die Strafgerichte das Ergebnis der Schätzung durch das Finanzamt ihrer strafrechtlichen Beurteilung zu Grunde, was überwiegend für zulässig gehalten wird.
- d. Dagegen erheben sich erhebliche rechtsdogmatische Einwendungen.
  - (1) Durch die Übernahme der Schätzungsergebnisse im Besteuerungsverfahren durch das Strafverfahren wird nicht mehr zwischen den jeweiligen Beweisregeln und Beweismaßstäben differenziert.
  - (2) Des Weiteren hat das Strafgericht nach seiner freien, aus dem Inbegriff der Verhandlung geschöpften Überzeugung, zu urteilen und nicht durch Übernahme von Vorteilen des Besteuerungsverfahrens bei dem in der Regel die Hinterziehungsbeträge zu hoch geschätzt werden und durch das finanzgerichtliche Verfahren nach unten korrigiert werden müssen.
  - (3) Deshalb legen die Gerichte bei ihren Entscheidungen häufig das finanzbehördliche Schätzungsergebnis zu Grunde und versehen diese mit einem sogenannten Sicherheitsabschlag.

- (4) Dieser drückt die Kompensation einer etwaigen Benachteiligung durch das Finanzamt aus. Diese Arbeitserleichterung der Gerichte entlastet aber diese nicht, eigene Feststellungen zu den Besteuerungsgrundlagen zu treffen. Der Tatrichter muss über die Ermittlungen des Finanzamtes hinausgehen und erklären, dass nach seiner Beurteilung ein bestimmter Mindestbetrag hinterzogen wurde.