

2. Steuerstrafrecht als Teil des strafrechtlichen Normensystems

Das Steuerstrafrecht ist ein spezialisiertes Teilgebiet des strafrechtlichen Normensystems und verknüpft steuerrechtliche Vorschriften mit den Grundsätzen des allgemeinen Strafrechts. Zur Verdeutlichung dieses systematischen Zusammenhangs sowie der Funktionsweise des Steuerstrafrechts befasst sich das vorliegende Kapitel zunächst mit den tragenden Prinzipien des allgemeinen Strafrechts und deren Relevanz für das Steuerstrafrecht.

2.1 Anwendungsbereich

Das Steuerstrafrecht wird als sog. **Nebenstrafrecht** des deutschen Strafrechts eingruppiert und ist nicht im StGB, sondern in den §§ 369 ff. AO geregelt. Es behandelt ausschließlich Verstöße gegen steuerrechtliche Vorschriften und dient der Ahndung rechtswidrigen Verhaltens, das zu einer Beeinträchtigung des staatlichen Steueraufkommens führt.

2.1.1 Sachlicher Anwendungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich des Steuerstrafrechts erstreckt sich gem. § 1 Abs. 1 AO auf sämtliche Steuern und Steuervergütungen, die auf Grundlage von Bundesrecht oder des Rechts der EU geregelt sind, sofern deren Verwaltung den Bundes- oder Landesfinanzbehörden obliegt. Nach § 1 Abs. 2 AO finden die Vorschriften darüber hinaus auch Anwendung auf die Grundsteuer und die Gewerbesteuer (**Realsteuern**), soweit deren Verwaltung den Gemeinden übertragen wurde (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 8 AO). Von der Anwendung des Steuerstrafrechts sind hingegen **Kirchensteuern** weitgehend ausgenommen (z.B. § 8 Abs. 2 KiStG NRW).

Die steuerstrafrechtlichen Tatbestände sind in § 369 AO abschließend aufgeführt. Hierzu gehört insbesondere der Straftatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO. Daneben existieren weitere steuerstrafrechtliche Normen in **Einzelsteuergesetzen**, wie etwa § 26c UStG und § 23 RennwLottG (vgl. AStBV (St) 2025, Nr. 18). Für die in der Praxis vergleichsweise selten auftretenden gleichgestellten Straftaten, etwa im Zusammenhang mit dem unrechtmäßigen Erlangen von Mobilitätsprämien oder Arbeitnehmersparzulagen, verweist die AStBV (St) 2025, Nr. 19, auf die einschlägigen Regelungen. Steuerliche Nebenleistungen, wie etwa Säumniszuschläge, unterfallen nicht dem Steuerstrafrecht. Eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs ist mit Blick auf das im Strafrecht geltende **Analogieverbot** ausgeschlossen.

2.1.2 Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Strafbarkeit von Handlungen ist gem. § 1 StGB i.V.m. Art. 103 Abs. 2 GG nur gegeben, wenn das maßgebliche Gesetz zum **Zeitpunkt der Tatbegehung** (§ 8 StGB) bereits in Kraft war (vgl. BVerfG, Beschluss vom 08.05.1974). Der Eintritt des Taterfolgs ist dabei unerheblich. Entscheidend ist, dass der Täter die Strafbarkeit seines Handelns bei Tatbegehung erkennen konnte oder hätte erkennen müssen. Die Begründung oder Verschärfung der Strafbarkeit kann ausschließlich durch ein formell ordnungsgemäß erlassenes Gesetz erfolgen.



Der verfassungsrechtlich verankerte Bestimmtheitsgrundsatz verlangt, dass bereits vor Begehung der Tat klar und unmissverständlich bestimmt ist, welche Handlungen unter Strafe stehen und welche Sanktionen im Falle ihrer Verwirklichung vorgesehen sind. Als Blankettstrafgesetze ausgestaltete Normen, wie etwa § 370 AO, bedürfen zu ihrer verfassungsrechtlichen Legitimation einer inhaltlichen Konkretisierung durch ergänzende Rechtsnormen, vor allem durch die Einzelsteuergesetze. Nur hierdurch kann dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot sowie dem Erfordernis einer vollständig normierten Strafvorschrift genügt werden.

Nach § 2 Abs. 1 StGB ist für die Beurteilung der Strafbarkeit das zur Zeit der Tat geltende materielle Strafrecht maßgeblich. Eine rückwirkende Anwendung verschärfender Strafgesetze ist aufgrund des **absoluten Rückwirkungsverbots** ausgeschlossen. Dieses Prinzip schützt die Rechtssicherheit und verhindert, dass eine Handlung im Nachhinein strafbar wird oder härteren Sanktionen unterliegt, als sie zum Tatzeitpunkt vorgesehen waren.

2.1.3 Räumlicher Anwendungsbereich

Der räumliche Anwendungsbereich des Strafrechts wird vorrangig vom **Territorialitätsprinzip** bestimmt. Nach § 3 StGB findet deutsches Strafrecht Anwendung, wenn die Tat im Inland begangen wurde, wobei die Staatsangehörigkeit des Täters unerheblich ist. In diesem Zusammenhang konkretisiert § 9 StGB nach dem **Ubiquitätsprinzip**, was unter dem Begriff des Tatorts zu verstehen ist. Als **Tatort** gilt sowohl der Ort der Handlung als auch der Erfolgsort oder der Ort des beabsichtigten Erfolgs.

Neben dem Territorialitätsprinzip bestehen in §§ 4 ff. StGB weitere Anknüpfungspunkte für die Anwendung deutschen Strafrechts. So bestimmt etwa § 4 StGB, dass Taten, die an Bord eines deutschen Schiffs oder Luftfahrzeugs begangen werden, unabhängig vom Aufenthaltsort dem deutschen Strafrecht unterliegen. § 5 StGB enthält eine Liste spezieller Delikte (z.B. im Zusammenhang mit dem Schutz deutscher Rechtsgüter oder völkerrechtlichen Verpflichtungen), bei denen deutsches Strafrecht auch dann gilt, wenn die Tat im Ausland begangen wurde. Darüber hinaus können §§ 6 und 7 StGB in besonderen Konstellationen (z.B. **Weltrechtsprinzip** bei bestimm-

ten international geächteten Delikten oder passives **Personalitätsprinzip** bei deutschen Opfern) zu einer Ausdehnung der deutschen Strafgewalt führen.

Eine spezifische **Abweichung vom Territorialitätsprinzip** im Bereich des Steuerstrafrechts enthält § 370 Abs. 7 AO. Diese Regelung erlaubt die Verfolgung von Steuerhinterziehung innerhalb des EU-Binnenmarkts und erweitert den Anwendungsbereich des deutschen Steuerstrafrechts. Sie umfasst die in § 370 Abs. 6 AO aufgeführten Straftatbestände, insbesondere die Hinterziehung von Ein- und Ausfuhrabgaben, die entweder von anderen EU-Mitgliedstaaten oder von Staaten der EFTA verwaltet werden. Ferner betrifft sie die Hinterziehung von harmonisierten Steuern wie der Umsatzsteuer sowie von Verbrauchsteuern, etwa auf Energie, Strom oder Tabak, sofern diese von anderen EU-Mitgliedstaaten erhoben werden.

Diese Bestimmung trägt der zunehmenden **internationalen Verflechtung** der Steuerverwaltung Rechnung und gewährleistet eine effektive strafrechtliche Verfolgung in Fällen grenzüberschreitender Steuerhinterziehung.



Der räumliche Anwendungsbereich des deutschen Strafrechts richtet sich vorrangig nach dem Territorialitätsprinzip (§ 3 StGB), das gem. § 9 StGB sowohl den Handlungs- als auch den Erfolgsort als Tatort definiert und in den §§ 4 ff. StGB erweitert. Eine besondere Abweichung im Steuerstrafrecht enthält § 370 Abs. 7 AO, wonach grenzüberschreitende Steuerhinterziehungen innerhalb des EU-Binnenmarkts, einschließlich harmonisierter Steuern und Verbrauchsteuern in anderen EU-Mitgliedstaaten oder EFTA-Staaten, ebenfalls dem deutschen Strafrecht unterfallen.

2.2 Einteilung der Delikte

2.2.1 Handlungen natürlicher und juristischer Personen

Im deutschen Strafrecht können ausschließlich natürliche Personen als handelnde Subjekte zur Verantwortung gezogen werden. Juristische Personen besitzen nach geltendem Recht keine natürliche Handlungsfähigkeit und sind daher im strafrechtlichen Sinne nicht deliktsfähig. Dennoch unterliegen juristische Personen und Personenvereinigungen der Möglichkeit, mit einer Geldbuße gem. § 30 OWiG belegt zu werden, wenn eine rechtswidrige Tat, die von einer Leitungs person begangen wurde, der juristischen Person zugerechnet werden kann.

Im **Steuerstrafrecht** ist es nicht die juristische Person selbst, die als Täter auftreten kann. Vielmehr werden Steuerhinterziehungen (§ 370 AO) stets durch natürliche Personen begangen, wie etwa die gesetzlichen Vertreter oder andere Organe der Gesellschaft. Die Handlung erfolgt dabei häufig im Interesse der juristischen Person, wobei der Täter selbst die steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit trägt.

3. Steuerhinterziehung

Zur Erläuterung der Funktionsweise des Steuerstrafrechts wurde in Kap. 2 zunächst der Zusammenhang zwischen ausgewählten Aspekten des allgemeinen Strafrechts und deren Bedeutung für das steuerstrafrechtliche Verfahren aufgezeigt. Im vorliegenden Abschnitt wird die Anwendung der zuvor dargestellten strafrechtlichen Grundsätze auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung gem. § 370 AO vorgenommen.

3.1 Objektiver Tatbestand der Steuerhinterziehung

3.1.1 Abgrenzung Steuerhinterziehung und Betrug

Die Normen des § 263 StGB (Betrug) und des § 370 AO (Steuerhinterziehung) stehen in einem besonderen Konkurrenzverhältnis, da beide Vorschriften Täuschungs-handlungen über steuerlich erhebliche Tatsachen erfassen, jedoch unterschiedliche Schutzrichtungen verfolgen. Während § 263 StGB einen Vermögensschaden als Tatbestandsmerkmal voraussetzt und allgemein auf betrügerische Täuschungshandlungen im Rechtsverkehr abzielt, normiert § 370 AO eine Regelung zur Hinterziehung von Steuern, wobei der Vermögensschaden des Staates regelmäßig in der Steuerverkürzung oder der Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile besteht. Aufgrund dieses spezialgesetzlichen Charakters wird § 370 AO als *lex specialis* gegenüber § 263 StGB betrachtet, sodass im Steuerstrafrecht vorrangig § 370 AO Anwendung findet, es sei denn, der Betrugstatbestand erfüllt darüber hinausgehende, nicht steuerrechtsspezifische Unrechtselemente.

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist aus dem des Betruges entwickelt worden	
Betrug, § 263 Abs. 1 StGB	Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 1 AO
Vorspiegelung falscher oder Entstellung wahrer Tatsachen oder Unterdrückung wahrer Tatsachen	unrichtige bzw. unvollständige Angaben (Nr. 1) oder pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen (Nr. 2)
in der Absicht, sich zu bereichern	(unterstellt)
Irrtum des Opfers	(entfallen)
dadurch veranlasste Vermögens-verfügung	zu niedrige, keine oder verspätete Steuerfestsetzung/Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile
Vermögensschaden	Steuerausfall

3.1.2 Begehungsdelikt

Eine Steuerverkürzung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO liegt vor, wenn eine Person gegenüber den Finanzbehörden oder anderen Behörden unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht.

Diese Handlungsalternative setzt ein **aktives Verhalten** voraus, das darauf gerichtet ist, die Behörden über steuerlich relevante Umstände zu informieren, wobei die Angaben in jeglicher Form erfolgen können. Dies umfasst sowohl schriftliche als auch mündliche Erklärungen sowie ein Verhalten, das nach seinem objektiven Erklärungswert geeignet ist, den Willen oder die Tatsachenkenntnis des Täters zum Ausdruck zu bringen.

Die unrichtigen Angaben müssen sich auf steuerlich erhebliche Tatsachen beziehen	
Tatsachen = Umstände aus der realen Welt z.B. Wohnsitz; Entfernung Wohnung-Arbeitsstätte; Einkünftezielungsabsicht; Höhe der Einnahmen oder Ausgaben; „Grobheit“ des Verschuldens bei § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO	steuerlich erheblich = mit Auswirkung auf den Steueranspruch z.B. Behauptung der Eheleute, nicht getrennt zu leben; Behauptung eines Wohnsitzes im Ausland; Aussagen über die Abziehbarkeit von Betriebsausgaben
nicht: rechtliche Wertungen z.B. AfA falsch berechnet; Einkünfte erklärt und als steuerfrei (§ 3 EStG) eingestuft	nicht: steuerneutrale Vorgänge z.B. Kaufpreisforderung in Darlehen umgewandelt; Pkw gekauft und vom Konto bezahlt; oder: falsche Angaben nur, um eigene Steuernummer zu erhalten

Die getätigten oder nicht vorgenommenen Angaben müssen sich auf **Tatsachen** beziehen, also auf objektive, konkrete und überprüfbare Gegebenheiten, die für die Steuerfestsetzung oder Steuererhebung von Bedeutung sind. Tatsachen unterscheiden sich von rechtlichen Wertungen oder Meinungsäußerungen, die nicht unter diese Vorschrift fallen. Eine Angabe ist **unrichtig**, wenn sie inhaltlich nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen (Lebenssachverhalt) übereinstimmt. Sie ist **unvollständig**, wenn steuerlich erhebliche Tatsachen nicht vollständig offengelegt werden, sodass das Bild der steuerlichen Verhältnisse verfälscht wird.

Beispiele:

- Der Steuerpflichtige A reicht seine Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 01 beim Finanzamt ein, in der er 2.000 € Vortragshonorar verschweigt. Die Erklärung ist nicht unterschrieben. Zwar liegt ohne Unterschrift keine wirksame Steuererklärung vor (§ 150 Abs. 3 AO i.V.m. § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG), dennoch hat der Steuerpflichtige, wenn auch formlos, Angaben gegenüber der Finanzbehörde gemacht. Da diese Angaben unzutreffend (unvollständig) waren, ist der Tatbestand erfüllt.
- Die gemeinnützige B-GmbH stellt im Kalenderjahr 02 Spendenbescheinigungen aus, die nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprechen. „Angaben machen“ bedeutet Vorlage gegenüber dem Finanzamt. Da die Bescheinigungen unrichtig sind, ist der Tatbestand erfüllt.

Eine Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kann auf verschiedene Arten verwirklicht werden, indem **unrichtige** oder **unvollständige Angaben** gegenüber den Finanzbehörden oder anderen Behörden gemacht werden. Sie können sich auf verschiedene steuerlich relevante Aspekte beziehen, wie z.B. die Höhe der Einkünfte, den Umfang der Betriebsausgaben oder den geltend gemachten Vorsteuerabzug. Entscheidend ist, dass die falschen oder fehlenden Angaben **objektiv geeignet** sind, die steuerliche Belastung des Steuerpflichtigen zu reduzieren oder einen Vorteil zu schaffen, der diesem nach den gesetzlichen Regelungen nicht zusteht.



Die Vorschrift des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO dient dem Schutz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Steueraufkommens. Sie erfasst daher jegliches aktive Handeln, das darauf abzielt, die Finanzbehörden oder andere Behörden durch unrichtige oder unvollständige Angaben in die Irre zu führen und dadurch eine steuerliche Entlastung zu erreichen, die dem Täter nicht zusteht. Entscheidend ist dabei, dass die Angaben auf Tatsachenebene zu einer Steuerverkürzung oder zur Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile führen können, wobei es auf die tatsächlichen Verhältnisse und deren steuerliche Relevanz ankommt.

Eine **unrichtige Angabe** liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger in einem Formular bewusst den Eintrag „0“ oder einen Strich verwendet, um den Anschein zu erwecken, dass keine steuerlich relevanten Einnahmen erzielt wurden, obwohl tatsächlich Einkünfte vorliegen, die erklärungspflichtig sind. Mit diesem Verhalten vermittelt der Steuerpflichtige gegenüber den Finanzbehörden einen falschen Eindruck über die Besteuerungsgrundlagen, was die Grundlage für eine fehlerhafte Steuerfestsetzung oder -erhebung schaffen kann.

4. Zusätzliche Steuerstrafatbestände und gleichgestellte Delikte

4.1 Begünstigung

Nach § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO i.V.m. § 257 StGB wird auch die Begünstigung einer Person, die eine Steuerstrafat begangen hat, als eigenständige Steuerstrafat geahndet. Anders als die Beihilfe (§ 27 StGB) zur Steuerhinterziehung, welche nur bis zur Vollendung der Tat geleistet werden kann, setzt die Begünstigung regelmäßig erst **nach Vollendung** der Tat ein. Ihr Schwerpunkt liegt insbesondere darin, dem Täter die Vorteile aus der Tat zu sichern und weiter zu erhalten.

Zwingend erforderlich ist eine zuvor vorsätzlich begangene Steuerstrafat (Vortat), beispielsweise eine vollendete Steuerhinterziehung gem. § 370 AO. Das Verhalten des Begünstigenden muss darauf abzielen, dem Täter den Vorteil aus dieser Steuerstrafat zu erhalten oder nutzbar zu machen. Der Begünstigende muss wissen und wollen, dass er die Vorteile des Täters aus dessen Vortat sichert. Ein bloß fahrlässiges Verhalten erfüllt den Tatbestand der Begünstigung nicht.

Da es sich bei der Begünstigung um eine eigenständige Steuerstrafat handelt, kann der Begünstigende unabhängig von einer Beteiligung an der eigentlichen Steuerhinterziehung gesondert verfolgt und bestraft werden. Ein gemeinsames Verfahren mit dem Vortäter ist möglich, allerdings nicht zwingend. Die Sanktionierung richtet sich nach den jeweiligen Strafrahmen des § 257 StGB, wobei die Einordnung als Steuerstrafat die Verfolgungskompetenz der Finanzbehörden gem. § 386 AO und die entsprechenden Verfahrensvorschriften begründet.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige A betreibt ein Maschinenbauunternehmen. In den Jahren 01 bis 07 verheimlicht er gegenüber dem Finanzamt erhebliche Betriebseinnahmen aus seiner gewerblichen Tätigkeit. Im Kalenderjahr 09 ergeht eine Prüfungsanordnung zur Durchführung einer Außenprüfung hinsichtlich der Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 05 bis 07. In der Folge wendet sich A verzweifelt an seinen angestellten Bilanzbuchhalter B mit der Bitte, ihn bei der Löschung relevanter digitaler Daten und physischer Unterlagen aus der Buchhaltung der Jahre 05 bis 07 sowie – vorsorglich – auch der Jahre 01 bis 04 zu unterstützen.

Lösung:

Ergeht nach einer Prüfungsanordnung für eine Außenprüfung betreffend steuerlich bereits festgesetzter VZ die Anweisung des Unternehmers, bestimmte Unterlagen zu vernichten, und unterstützt ein Angestellter seinen Vorgesetzten hierbei, handelt es sich um eine Begünstigung. Eine Begünstigung liegt vor, wenn dem Vorgesetzten durch die Vernichtung belastender Buchführungsunterlagen Vorteile aus einer bereits abgeschlossenen (vollendeten) Tat gesichert werden. Im konkreten Fall hat die Tat (Steuerhinterziehung, § 370 AO) durch den Unternehmer bereits stattgefunden, sodass das Vernichten relevanter Daten und physischer Unterlagen dazu dient, den Entdeckungserfolg zu erschweren oder zu verhindern und den Vorgesetzten in den Genuss der Tatvorteile aus den Jahren 01 bis 07 zu belassen. Diese Konstellation erfüllt die Voraussetzungen des § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO i.V.m. § 257 StGB, die Begünstigung unter Strafe stellen. Eine Beihilfe gem. § 27 StGB zur strafbaren Steuerhinterziehung (Vortat) liegt dagegen nicht vor, weil sich diese zum Zeitpunkt des Mitwirkens des Angestellten bereits in der Beendigungsphase befand und somit nicht weiter gefördert werden konnte.

Folgende Kategorien spiegeln typische Formen der Begünstigung im Zusammenhang mit Steuerstrftaten wider:

a) Verstecken von Geldmitteln

Eine häufige Erscheinungsform der Begünstigung besteht darin, nach einer vollen deten Steuerhinterziehung die erlangten Geldbeträge gezielt vor dem Zugriff der Finanzbehörden zu verbergen. Dies kann etwa durch Überweisungen auf Konten Dritter oder durch die Einrichtung von Offshore-Strukturen erfolgen. Die Handlung ist dann begünstigungsrelevant, wenn sie nach Beendigung der Vortat vorgenommen wird und dem Täter den wirtschaftlichen Vorteil aus der hinterzogenen Steuer erhalten soll.

b) Verschleierungshandlungen

Unter den Tatbestand der Begünstigung fallen auch systematische Handlungen, die das Auffinden oder den Rückgriff auf das durch die Steuerstrftat erlangte Vermögen erschweren. Beispiele hierfür sind komplexe Transaktionen zwischen verschiedenen Konten und Gesellschaften („Geldwäschestrukturen“) oder sonstige Maßnahmen, um eine künftige steuerliche Nacherhebung zu vereiteln. Entscheidend ist, dass der Begünstigende mit Vorsatz darauf abzielt, den durch die Vortat erzielten Vorteil für den Täter zu sichern.

c) Absicherung materieller Vorteile

Schließlich können auch alle sonstigen Unterstützungsleistungen, die dem Täter den Erhalt oder die Nutzung des unrechtmäßig erlangten Vermögensvorteils ermögli-

Beschlagnahmen umfassen. Diese Rechte ermöglichen es der Finanzbehörde, aktiv an der Beweissicherung und der Aufklärung steuerstrafrechtlicher Sachverhalte mitzuwirken, auch wenn die Ermittlungsleitung bei der Staatsanwaltschaft liegt.

Aufgaben und Befugnisse der Steuerfahndung	
Ermittlung in Strafsachen	Ermittlung im Besteuerungsverfahren
§§ 404, 208 Abs. 1 Nr. 1 AO	§ 208 Abs. 1 Nr. 2, 3, Abs. 2, Abs. 3 AO
nach Strafverfahrensrecht (StPO):	nach Steuerverfahrensrecht (AO):
<ul style="list-style-type: none"> • Schweigerecht des Beschuldigten, § 136 Abs. 1 S. 2 StPO; sogar Recht, straflos zu lügen • besondere Rechte der Steuerfahndung • (durchsuchen, beschlagnahmen, Telekommunikation überwachen, vernehmen, dingliche Arreste (Wertgegenstände und Ansprüche pfänden, Konten „einfrieren“)) 	<ul style="list-style-type: none"> • Pflicht zur wahrheitsgemäßen Auskunft und zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen, §§ 90 ff. AO • Beweismittel nach § 92 AO • Abweichungen nach § 208 Abs. 1 S. 3 AO • Zwangsmittel unzulässig, § 393 Abs. 1 AO • Verwertungsverbot, § 393 Abs. 2 AO

Die Finanzbehörde ist gem. § 403 AO berechtigt, im staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahren **mitzuwirken**, um steuerrechtliche Gesichtspunkte sachgerecht in die strafrechtliche Aufklärung und Verfolgung einzubeziehen. Die Norm gewährleistet, dass die Staatsanwaltschaft insbesondere bei der rechtlichen Bewertung und Einordnung komplexer steuerlicher Sachverhalte auf die **fachliche Kompetenz und Sachkunde** der Finanzbehörde zurückgreifen kann.

Folgende Teilnahme-, Informations- und Anhörungsrechte lassen sich beispielhaft benennen:

a) Teilnahme an staatsanwaltschaftlichen Ermittlungen

Die Finanzbehörde ist befugt, sich an den von der Staatsanwaltschaft durchgeführten Ermittlungshandlungen zu beteiligen und dabei ihre steuerfachliche Expertise einzubringen. Dies kann insbesondere die Anwesenheit bei Durchsuchungen, Beschlagnahmen oder sonstigen Beweiserhebungen umfassen. Durch die unmittelbare Einbindung der Finanzbehörde wird sichergestellt, dass steuerlich relevante Unterlagen und Informationen korrekt gesichtet, bewertet und gegebenenfalls für weitere Ermittlungen strukturiert aufbereitet werden.

b) Befragung von Verfahrensbeteiligten

Im Zuge staatsanwaltschaftlicher Vernehmungen ist die Finanzbehörde berechtigt, Beschuldigte, Zeugen und Sachverständige zu befragen, um steuerrechtlich bedeutsame Umstände gezielt zu klären. Die Fragen der Finanzbeamten können sich beispielsweise auf die Herkunft von Einkünften, die Abläufe von Geschäftsprozessen, Buchführungs- und Bilanzierungsmodalitäten oder spezielle steuerliche Gestaltungen beziehen. Diese ergänzenden Befragungen dienen dazu, die Feststellungen der Staatsanwaltschaft zu präzisieren und eine umfassende Würdigung des Sachverhalts zu ermöglichen.

c) Mitwirkung an gerichtlichen Verhandlungen

Im weiteren Verlauf des Verfahrens kann die Finanzbehörde an Hauptverhandlungen vor Gericht teilnehmen und dort ihre fachliche Perspektive einbringen. Dadurch soll gewährleistet werden, dass steuerrechtliche Zusammenhänge vor dem erkennenden Gericht hinreichend dargelegt und fachgerecht bewertet werden können. Die Anwesenheit von Finanzbeamten ermöglicht es zudem, spontan auftretende Fragen zu klären und nötigenfalls auf spezifische Anforderungen des Steuerrechts hinzuweisen.

Insbesondere in Fällen von Steuerhinterziehung ist die Einbindung der Finanzbehörde von erheblicher Bedeutung, da **steuerliche Beurteilungen** oftmals spezialisierten Fachwissens bedürfen, das über die Kenntnisse der allgemeinen Strafverfolgungsbehörden hinausgeht. Die Finanzbehörde unterstützt die Staatsanwaltschaft bei der Auswertung steuerlicher Unterlagen, der Berechnung hinterzogener Steuerbeträge sowie der Prüfung steuerlicher Gestaltungsmissbräuche. Dadurch trägt sie zur präzisen Ermittlung des Hinterziehungsschadens und zur zutreffenden Subsumtion steuerstrafrechtlicher Tatbestände bei.

Vor einer beabsichtigten **Einstellung des Verfahrens** durch die Staatsanwaltschaft ist die nach den steuerrechtlichen Vorschriften zuständige Finanzbehörde gem. § 403 Abs. 4 AO anzuhören. Diese Anhörungspflicht stellt sicher, dass die Finanzbehörde Gelegenheit erhält, ihre Sichtweise und etwaige steuerrechtliche Erwägungen in das Verfahren einzubringen, bevor eine endgültige Entscheidung seitens der Staatsanwaltschaft getroffen wird.



Durch umfassende Rechte und Befugnisse wird gewährleistet, dass die Finanzbehörde auch in staatsanwaltschaftlich geführten Verfahren eine aktive Rolle einnimmt und die steuerrechtlichen Belange sachgerecht vertreten werden. Gleichzeitig wird die Zusammenarbeit zwischen der Finanzbehörde und der Staatsanwaltschaft gestärkt, um eine effektive Verfolgung steuerstrafrechtlicher Delikte sicherzustellen.

5.2 Einleitung des Steuerstrafverfahrens

Ein Strafverfahren gegen eine beschuldigte Person gilt nach § 397 Abs. 1 AO als eingeleitet, wenn die Finanzbehörde, die Polizei, die Staatsanwaltschaft, eine ihrer Ermittlungspersonen oder der Strafrichter eine **erkennbare Maßnahme** trifft, die auf die strafrechtliche Verfolgung einer Steuerstrafftat gerichtet ist. Die Einleitung eines Strafverfahrens erfordert ein erkennbares strafrechtliches Vorgehen. Erkennbare Maßnahmen sind beispielsweise die Vernehmung eines Steuerpflichtigen oder eines Zeugen, Durchsuchungen, Beschlagnahmen oder eine vorläufige Festnahme. Werden diese Maßnahmen auf Grund einer gerichtlichen Anordnung durchgeführt, so liegt die Einleitung bereits in der Antragstellung. Nach der Rechtsprechung des BFH mit Beschluss vom 13.12.1995 bedeutet „Erkennbarkeit“ aber nicht zwangsläufig, dass die Strafverfolgung für einen Steuerpflichtigen zu erkennen ist. Auch behördinnerne Maßnahmen können ausreichend sein, wobei die Willensrichtung des handelnden Beamten lediglich ein Indiz darstellt. Entscheidend ist für die Erkennbarkeit einer Maßnahme, dass sie nach **objektiven Kriterien** darauf zielt, gegen eine Person strafrechtlich vorzugehen. Dient eine Maßnahme jedoch nur der Prüfung, ob ein Verdacht vorliegt, so stellt sie noch keine Einleitung dar (vgl. AStBV (St) 2025, Nr. 27 Abs. 1). In der Praxis erfolgt die Einleitung des Strafverfahrens häufig durch eine förmliche Mitteilung an die beschuldigte Person mittels schriftlicher Bekanntgabe der Einleitung.

Ausgangspunkt für die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens ist häufig eine Betriebsprüfung. Werden im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung hinreichend tatsächliche Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Steuerstrafftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit festgestellt, ist der Prüfer berechtigt, die Einleitung des Strafverfahrens bekanntzugeben. Er ist jedoch verpflichtet, die zuständige BSt oder die Steuerfahndung unverzüglich zu unterrichten, sobald hinreichend tatsächliche Anhaltspunkte für eine steuerstrafrechtlich relevante Tat vorliegen (§ 10 BpO). Weitergehende Ermittlungen darf der Prüfer erst nach der förmlichen Bekanntgabe der Einleitung des Strafverfahrens an den Steuerpflichtigen durchführen.

Die **Einleitung eines Steuerstrafverfahrens** setzt das Vorliegen eines **konkreten Anfangsverdachts** voraus; bloße Vermutungen oder Gerüchte genügen hierfür nicht. Es müssen „zureichende tatsächliche Anhaltspunkte“ für das Vorliegen einer Straftat gegeben sein (§ 152 Abs. 2 StPO), ohne dass dafür eine hohe Wahrscheinlichkeit sprechen muss. Nach Auffassung des BGH mit Urteil vom 21.04.1988 ist dies bereits der Fall, wenn nach kriminalistischer Erfahrung die bloße Möglichkeit besteht, dass eine verfolgbare Straftat vorliegt. Dies kann beispielsweise bei Kapitalanlagen im Ausland, unplausiblen Bareinlagen, Kassendifferenzen oder bei Vorlage einer Selbstanzeige (vgl. FinMin NRW mit Erlass vom 31.08.2009) der Fall sein. Als

8. Übungssachverhalte

Die nachfolgenden Fallkonstellationen greifen zentrale Themen dieses Lernbuchs auf. Sie beruhen auf typischen Prüfungsaufgaben, orientieren sich an einschlägiger Fachliteratur und wesentlicher Rechtsprechung. Die jeweils beigefügten Lösungsskizzen folgen der konkreten Fragestellung des jeweiligen Sachverhalts in kompakter Form.

8.1 Täterbegriff und Beteiligungsformen

Übungssachverhalt 01: Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft unter Ausnutzung eines gutgläubigen Steuerberaters

Sachverhalt: Der Steuerpflichtige A ist als freiberuflich tätiger Architekt zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet. Im VZ 01 nimmt er eigenständig eine Manipulation der Gewinnermittlung aus seiner selbständigen Tätigkeit vor, um hierdurch eine Steuerverkürzung zu bewirken. Anschließend beauftragt er den arglosen Steuerberater B mit der Erstellung und Abgabe der Steuererklärung beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt, wobei er die manipulierten Zahlen als Grundlage vorgibt. Steuerberater B handelt im guten Glauben und ohne Kenntnis von der Unrichtigkeit der übermittelten Angaben.

Frage: In welcher Form sind A und B an der Tat beteiligt?

Lösungsskizze:

- I. Im Strafrecht wird zwischen Täterschaft und Teilnahme unterschieden. Täterschaft i.S.d. § 25 StGB setzt voraus, dass der Täter die Tatherrschaft besitzt, also das Tatgeschehen nach seinem Willen wesentlich bestimmt und steuert. Vorliegend könnte die strafrechtliche Verantwortlichkeit des A in Form einer mittelbaren Täterschaft gem. § 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB gegeben sein.
- II. Mittelbare Täterschaft liegt vor, wenn der Täter den tatbestandlichen Erfolg nicht selbst unmittelbar herbeiführt, sondern diesen durch eine andere Person – den sog. Tatmittler – bewirkt. Charakteristisch ist dabei, dass der mittelbare Täter den Tatmittler als ein menschliches „Werkzeug“ einsetzt. Voraussetzung ist, dass der Tatmittler aufgrund eines Defizits im Wissen, Wollen oder Können in strafrechtlich relevanter Weise steuerbar ist. Die Tatherrschaft verbleibt in diesen Fällen beim „Hintermann“, der das Tatgeschehen in entscheidender Weise kontrolliert.
- III. Der Steuerberater B handelt in gutem Glauben und ohne Kenntnis von der durch A vorgenommenen Manipulation der Gewinnermittlung. Ihm fehlt somit das zur Verwirklichung des objektiven Tatbestands erforderliche Wissen, sodass er als Tatmittler i.S.d. § 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB anzusehen ist. A hat eigenständig eine unzutreffende Gewinnermittlung erstellt und B veranlasst, diese im Rahmen der

von ihm gefertigten Einkommensteuererklärung für den VZ 01 beim zuständigen Finanzamt einzureichen. Durch die Abgabe der Steuererklärung mit unzutreffenden Angaben über die Höhe des Gewinns wird das Finanzamt über steuerlich erhebliche Tatsachen getäuscht, wobei der Steuerpflichtige in der Absicht handelt, eine Verkürzung der festzusetzenden Steuer zu erreichen. A steuert das Tatgeschehen und behält die Tatherrschaft, womit die Voraussetzungen einer mittelbaren Täterschaft erfüllt sind.

Ergebnis: Der Steuerpflichtige A ist als mittelbarer Täter gem. § 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB anzusehen. Er hat den arglosen Steuerberater B als Tatmittler eingesetzt, indem er diesem die manipulierten Gewinnangaben übermittelte und ihn veranlasste, diese im Rahmen der Steuererklärung gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Da B gutgläubig und ohne Kenntnis der Manipulation handelte, wurde er von A als bloßes „Werkzeug“ zur Tatverwirklichung eingesetzt und ist daher strafrechtlich nicht verantwortlich.

Übungssachverhalt 02: Steuerhinterziehung in Mittäterschaft infolge bewusst fehlerhafter Gewinnermittlung durch den Mandanten und koordinierter Vorgehensweise bei der Abgabe der Steuererklärung

Sachverhalt: Der Steuerpflichtige A ist als Einzelunternehmer zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet. Im Kalenderjahr 01 nimmt er eigenständig eine unrichtige Gewinnermittlung hinsichtlich seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, um hierdurch eine Steuerverkürzung zu bewirken. Anschließend beauftragt er den Steuerberater B mit der Erstellung und Abgabe der Steuererklärung für den VZ 01 beim zuständigen Finanzamt unter Zugrundelegung der manipulierten Angaben. A und B sind sich über die Unrichtigkeit der Gewinnermittlung einig. Als Gegenleistung für seine Mitwirkung erhält B von A einen zuvor vereinbarten Anteil der durch die Steuerverkürzung ersparten Steuerlast.

Frage: In welcher Form sind A und B an der Tat beteiligt?

Lösungsskizze:

- I. A und B haben durch ihr abgestimmtes Verhalten auf die Herbeiführung der Steuerverkürzung hingewirkt. Nach § 25 Abs. 2 StGB liegt Mittäterschaft vor, wenn mehrere Beteiligte eine Straftat gemeinschaftlich begehen. Erforderlich ist ein bewusstes und gewolltes Zusammenwirken auf der Grundlage eines gemeinsamen Tatentschlusses. Darüber hinaus muss sich jeder Mittäter in irgendeiner Weise tatbestandsrelevant an der Ausführung der Tat beteiligen, wobei ein arbeitsteiliges Vorgehen ausreicht.
- II. A und B haben sich darauf verständigt, die unzutreffende Gewinnermittlung zu verwenden, um für A eine unrichtige Einkommensteuererklärung beim zustän-

digen Finanzamt einzureichen und dadurch eine Steuerverkürzung herbeizuführen. A lieferte die manipulierten Angaben und initiierte den gesamten Vorgang, indem er durch die inhaltliche Verfälschung der Gewinnermittlung die Grundlage für die Tat schuf. B setzte den Tatplan um, indem er in Kenntnis der Unrichtigkeit die Steuererklärung auf Basis der manipulierten Daten erstellte und diese an das Finanzamt übermittelte. Sein steuerliches Fachwissen sowie die tatsächliche Abgabe der Erklärung stellen einen wesentlichen und für die Tatverwirklichung unverzichtbaren Beitrag dar.

- III.** Beide Beteiligte verfügten über gemeinsame Tatherrschaft, da sie den Tatplan einvernehmlich entwickelten, die Tatausführung wechselseitig aufeinander abgestimmt war und sie diese voneinander abhängig gestalteten. A und B agierten gleichrangig und leisteten jeweils einen eigenständigen, für die Tatverwirklichung unerlässlichen Beitrag. Die zwischen ihnen getroffene Vereinbarung, wonach B einen Anteil der ersparten Steuerlast als Gegenleistung für seine Mitwirkung erhalten sollte, unterstreicht sein eigenes Tatinteresse und spricht gegen eine bloß untergeordnete Beteiligung. B handelt somit nicht lediglich unterstützend im Sinne einer Teilnahmehandlung, sondern als eigenverantwortlicher Täter.

Ergebnis: A und B haben aufgrund eines gemeinsamen Tatplans arbeitsteilig zusammen gewirkt und durch wesentliche Beiträge die Steuerhinterziehung gemeinsam verwirklicht. Sie sind daher als Mittäter im Sinne des § 25 Abs. 2 StGB strafrechtlich verantwortlich.

Übungssachverhalt 03: Steuerhinterziehung in Nebentäterschaft durch eigenständiges Verschweigen steuerpflichtiger Umsätze

Sachverhalt: Die Steuerpflichtigen A und B betreiben ein kleines Start-up (Gründungs-GbR). Im Rahmen ihrer jeweils eigenständig wahrgenommenen Zuständigkeiten innerhalb der Gesellschaft stellen beide Gesellschafter unabhängig voneinander sicher, dass bestimmte umsatzsteuerpflichtige Erlöse des Kalenderjahres 01 nicht in die Buchführung aufgenommen werden. Infolgedessen enthält die für GbR abgebene Umsatzsteuererklärung für das Jahr 01 unvollständige Angaben, die zu einer Verkürzung der geschuldeten Umsatzsteuer führen.

Frage: In welcher Form sind A und B an der Tat beteiligt?

Lösungsskizze:

- I.** Die unvollständige Umsatzsteuererklärung der Gründungs-GbR, die auf den jeweils eigenständigen Manipulationen durch A und B beruht, führt zu einer Verkürzung der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 01.

Die Erklärung enthält unzutreffende Angaben, da die umsatzsteuerpflichtigen Erlöse nicht vollständig erklärt wurden.

- II.** Die Beteiligungsformen im Strafrecht umfassen Täterschaft und Teilnahme (§§ 25 ff. StGB). Während Mittäterschaft gem. § 25 Abs. 2 StGB eine gemeinschaftliche Tatbegehung auf der Grundlage eines gemeinsamen Tatentschlusses voraussetzt, liegt Nebentäterschaft vor, wenn mehrere Personen unabhängig voneinander zur Verwirklichung eines Straftatbestands beitragen, ohne bewusst und gewollt zusammenzuwirken. Anders als bei der Mittäterschaft fehlt bei der Nebentäterschaft das koordinierte arbeitsteilige Handeln; jeder Täter verwirklicht den objektiven Tatbestand eigenständig und aus eigener Verantwortung heraus.
- III.** Die Gesellschafter A und B handelten unabhängig voneinander. Jeder von ihnen stellte eigenverantwortlich sicher, dass bestimmte umsatzsteuerpflichtige Erlöse nicht in die Buchführung der Gründungs-GbR aufgenommen wurden. Ein bewusstes und gewolltes Zusammenwirken im Sinne eines gemeinsamen Tatplans liegt nicht vor, sodass eine Mittäterschaft i.S.d. § 25 Abs. 2 StGB ausscheidet. Vielmehr haben sowohl A als auch B jeweils eigenverantwortlich Einfluss auf die Unvollständigkeit der Umsatzsteuererklärung genommen, indem sie eigenständig steuerbare und steuerpflichtige Umsätze verschwiegen. Beide verfügten über Tatherrschaft hinsichtlich ihres jeweiligen Tatbeitrags zur Steuerverkürzung, sodass von einer Nebentäterschaft auszugehen ist.

Ergebnis: A und B haben durch ihr jeweils eigenständiges und voneinander unabhängiges Handeln eine Verkürzung der Umsatzsteuer der Gründungs-GbR für das Kalenderjahr 01 bewirkt. Mangels gemeinsamen Tatplans und aufgrund der fehlenden Koordination ihrer Beiträge liegt keine Mittäterschaft, sondern Nebentäterschaft vor. Beide sind strafrechtlich für ihren jeweiligen Beitrag zur Steuerverkürzung verantwortlich.

Übungssachverhalt 04: Steuerhinterziehung in unmittelbarer Täterschaft des Unternehmers bei tatbestandsbezogener Anstiftung durch den Bilanzbuchhalter

Sachverhalt: A ist bei einem Handelsunternehmen als angestellter Bilanzbuchhalter beschäftigt. Für das Kalenderjahr 01 erstellt er eigenverantwortlich eine objektiv unrichtige Umsatzsteuererklärung und legt diese seinem Vorgesetzten, dem Unternehmer B, zur Unterschrift vor. Nach Durchsicht erkennt B die Unrichtigkeit der Angaben, unterschreibt die Erklärung aber dennoch. Dabei handelt er in dem Bewusstsein, dass die Erklärung unzutreffend ist, stützt sich aber auf die Ausführungen des A. Dieser überzeugt den B mit dem Argument, dass die Gefahr einer steuerstrafrechtlichen Tatentdeckung durch das Finanzamt als gering einzuschätzen sei.