

SCHÄFFER

POESCHEL

H. Eberhard Simon / Andrea Wagner

Steuerstrafrecht

4., neu bearbeitete Auflage

2015
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

Wagner: Teil I Kapitel 1, 3–7, 9; Teil III Kapitel 1–3, 10, 13; Anhang 4

Simon: Teil I Kapitel 2, 8; Teil II; Teil III Kapitel 4–9, 11, 12, 14, Anhang 1–3

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Print ISBN 978-3-7910-3418-8 Bestell-Nr. 20529-0002

EPDF ISBN 978-3-7992-3514-7 Bestell-Nr. 20529-0151

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2015 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin

Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart

Satz: typopoint GbR, Ostfildern

Druck und Bindung: BELTZ Bad Langensalza GmbH, Bad Langensalza

Printed in Germany

November 2015

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Teil I

Materielles Steuerstrafrecht

Kapitel 1

Tatbestände des Steuerstraf- und Bußgeldrechts

1 Einführung

1.1 Sanktionsbestimmungen, Blankettgesetze, Ausfüllungsnormen, Bestimmtheitsgrundsatz, Zeitgesetze

Das Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht ist im achten Buch der Abgabenordnung geregelt (§§ 369 bis 412 AO). Soweit dort keine Spezialregelungen getroffen worden sind, gelten die allgemeinen Bestimmungen, insbesondere das Strafgesetzbuch, die Strafprozessordnung sowie das Gesetz über Ordnungswidrigkeiten. Die wichtigsten Sanktionsbestimmungen sind:

- § 370 AO: vorsätzliche Steuerverkürzung = Steuerhinterziehung (Steuerstrafat, Vergehen, § 12 Abs. 2 StGB);
- § 378 AO: leichtfertige Steuerverkürzung = Steuerordnungswidrigkeit;
- § 130 OWiG: vorsätzliche oder fahrlässige Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen = Ordnungswidrigkeit;
- § 380 AO: vorsätzliche oder leichtfertige Gefährdung von Abzugsteuern = Steuerordnungswidrigkeit;
- § 26b UStG: Schädigung des Umsatzsteueraufkommens = Steuerordnungswidrigkeit;
- § 26c UStG: gewerbsmäßige oder bandenmäßige Schädigung des Umsatzsteueraufkommens = Steuerstrafat;
- § 379 AO: Steuergefährdung = Steuerordnungswidrigkeit.

Die kommunalen Abgabengesetze enthalten Sonderbestimmungen zur Sanktionierung von Abgabenverkürzungen (z. B. §§ 14, 15 und 16 BayKAG).

Bei den Sanktionsbestimmungen handelt es sich um Blankettgesetze, die durch das materielle und verfahrensrechtliche Steuerrecht ausgefüllt werden müssen.¹

Die Voraussetzungen der Strafbarkeit müssen im Hinblick auf den Bestimmtheitsgrundsatz (Art. 103 Abs. 2 GG) sowohl im Blankettstrafgesetz als auch in den steuerlichen Ausfüllungsbestimmungen hinreichend umschrieben sein.² Zwar sind gesetzliche Bestimmungen auslegungsfähig, der mögliche Wortsinn eines Gesetzes – aus der Sicht des Bürgers – markiert jedoch die äußerste Grenze zulässiger richterlicher Interpretation.³ Bei den einzelnen Ausfüllungsbestimmungen kann das durchaus unterschiedlich sein.⁴ Der Bestimmtheitsgrundsatz ist auch bei Ordnungswidrigkeiten, die erst nach Inkrafttreten des GG aus dem Strafrecht ausgegliedert worden sind, zu beachten⁵, z. B. bei § 378 AO für den Steuerberater (zu Einzelheiten s. 3.2.2. und 4.2).

Die steuerlichen Ausfüllungsbestimmungen sind in der Regel Zeitgesetze (§§ 2 Abs. 4 StGB, 4 Abs. 4 OWiG).⁶ Maßgeblich ist deshalb das für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gültige Steuerrecht. Das gilt auch für Antidumping-Zölle.⁷

¹ Joecks, in: F/G/J, Einleitung Rn. 5.

² BGH vom 16.05.1984, wistra 1984, 178, 181; BVerfG vom 16.06.2011, wistra 2011, 458.

³ BVerfG vom 23.10.1985, NJW 1986, 1671ff.

⁴ BVerfG vom 15.10.1990, NJW 1992, 35.

⁵ BVerfG vom 23.10.1985, NJW 1986, 1671.

⁶ Joecks, in: F/G/J, § 369 AO Rn. 25ff.

⁷ BFH vom 27.08.2010, wistra 2011, 143 = BFH/NV 2010, 2396 Ls.; Anm. von Möller/Retemeyer, wistra 2011, 143.

Steuerliche Nebenleistungen (z. B. Verspätungszuschläge) sind keine Steuern.⁸ Die Hinterziehung von Kirchensteuern (außer in Niedersachsen) ist nicht strafbar, weil sie nicht als Steuern i. S. d. § 370 AO gelten.⁹

§ 1 Abs. 1 AO eröffnet den sachlichen Anwendungsbereich der Abgabenordnung nur für Steuern, die durch Bundesrecht oder EU-Recht geregelt sind, sofern sie durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Über Art. 4 Abs. 3 EGStGB haben die Landesgesetzgeber allerdings die Möglichkeit, bei Steuern oder anderen Abgaben die Straf- und Bußgeldvorschriften der Abgabenordnung für anwendbar zu erklären oder eigene Vorschriften zu schaffen.¹⁰

Für die Kirchensteuer erklärt § 6 Abs. 1 HS 2 des niedersächsischen KiStRG lediglich die §§ 385 bis 412 AO für nicht anwendbar, sodass insoweit § 370 AO anwendbar bleibt. Alle anderen Bundesländer schließen die Straf- und Bußgeldvorschriften der Abgabenordnung insgesamt aus.¹¹

1.2 Beweislast im Steuer- und Steuerstrafverfahren

Die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften (§§ 393 Abs. 1 Satz 1, 385 Abs. 1 AO).

Im **Besteuerungsverfahren** hängt die Frage, ob sich ein Sachverhalt erweisen lässt, wesentlich davon ab, was einerseits Finanzbehörden aufgrund ihrer Amtsermittlungspflicht (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO) und andererseits Steuerpflichtige aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO) zu unternehmen haben. Kommen Steuerpflichtige ihrer steuerlichen Mitwirkungspflicht nicht nach, können daraus für sie nachteilige Schlüsse gezogen werden, z. B. Schätzungen nach § 162 AO im oberen Bereich.¹²

Im (Steuer-) **Strafverfahren** hingegen tragen die Verfolgungsbehörden zwar auch grundsätzlich die alleinige Beweislast für das Vorliegen der objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Straftat (§ 244 Abs. 2 StPO). Dem Beschuldigten steht es absolut frei, sich zur Beschuldigung zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen (§ 136 Abs. 1 Satz 2 StPO). Aus einer unterlassenen Mitwirkung dürfen auch keine nachteiligen Folgen abgeleitet werden.

Gleichwohl darf nicht übersehen werden, dass zwischen **materiell-rechtlichen** und **verfahrensrechtlichen Nachweisen** zu differenzieren ist.

Materiell-rechtliche Nachweise haben Steuerpflichtige auch im Strafverfahren zu erbringen, z. B.:

- Vorsteuerabzugsberechtigung (§ 15 UStG)¹³;
- Spendenabzugsberechtigung (§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG)¹⁴.

Rein **verfahrensrechtliche** Nachweise, die Steuerpflichtige im steuerlichen Verfahren zu führen haben, obliegen hingegen im Strafverfahren uneingeschränkt den Strafverfolgungsbehörden, z. B.:

- Lohnsteuer-Pauschalierungs-Berechtigung (§§ 40a EStG, 4 Nr. 8 Satz 4 LStDV)¹⁵;
- Auslandsachverhalte (§ 90 Abs. 2 AO)¹⁶;
- USt-Freiheit bei Lieferungen in das Ausland (§§ 6, 6a UStG, 13, 17a, 17c UStDV; s. a. 2.5.3.2 und 2.5.3.3);
- Angemessenheit eines Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.¹⁷

Wegen der unterschiedlichen Verfahrensgrundsätze – AO oder StPO – sind Freisprüche für das Besteuerungsverfahren unverbindlich.¹⁸

⁸ BGH vom 19.12.1997, wistra 1998, 180, 188 (Fall Zwick).

⁹ Joecks, in: F/G/J, § 370 AO Rn. 23a.

¹⁰ BGH vom 17.04.2008, NStZ 2009, 157, 159.

¹¹ So z. B. BayKiStG, Art. 18 Abs. 2.

¹² BFH vom 01.10.1992, BStBl II 1993, 259, 260.

¹³ BFH vom 05.08.1988, BStBl II 1989, 120, 121; BGH vom 02.11.1995, wistra 1996, 106, 107 = NStZ 1996, 363.

¹⁴ BFH vom 13.04.2010, BFH/NV 2010, 2035.

¹⁵ BFH vom 12.06.1986, BStBl II 1986, 681, 684.

¹⁶ BGH vom 13.10.1994, wistra 1995, 67, 69 = NStZ 1995, 93, 94.

¹⁷ Weidemann, wistra 2007, 201 m. w. N.

¹⁸ BFH vom 17.03.2010, BFH/NV 2010, 1240.

2 Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

2.1 Definition

Unter Steuerhinterziehung wird vorsätzliches oder bedingt vorsätzliches Bewirken einer Steuerverkürzung (= Verletzung des Steueranspruchs) als Täter oder Teilnehmer durch (= kausal) unrichtige, unvollständige (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder unterlassene (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) Angaben verstanden.

Die Angaben können sich beziehen auf:

- Steuererklärungen, insbesondere
 - §§ 149 ff. AO: allgemein
 - §§ 25 EStG: 56/60 EStDV: ESt-Erklärung
 - § 48a EStG: Anmeldung der Bauabzugsteuer
 - § 18 UStG: USt-Voranmeldung/USt-Jahreserklärung
 - § 17 UStG: Änderung der Bemessungsgrundlage
 - § 67 EStG: Antrag auf Kindergeld
 - §§ 14a GewStG, 25 GewStDV: GewSt-Erklärung
 - § 31 KStG: KSt-Erklärung
 - § 41a EStG: Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer
 - § 31 ErbStG: Erbschaft-/Schenkungsteuererklärung
 - § 19 Abs. 4 GrEStG: Anzeige = Steuererklärung der Beteiligten
- Anzeigen, u. a.
 - § 153 AO: Berichtigungsverpflichtung
 - § 138 AO: Mitteilung der Erwerbstätigkeit
 - § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG: Uneinbringlichkeit einer Forderung
 - § 68 EStG: Änderung bei Kindergeldvoraussetzungen
 - § 30 ErbStG: Erwerb, der der ErbSt unterliegt
 - § 33 ErbStG: Anzeigepflicht der Vermögensverwahrer
 - § 19 GrStG: Änderung: Nutzung, Eigentumsverhältnisse
- Steuervorteile, u. a.
 - § 222 AO: Stundung
 - §§ 281 ff. AO: unterbliebene Pfändung
 - § 223 AO: Zahlungsaufschub
 - § 227 AO: Erlass von Steueransprüchen
 - §§ 257, 258 AO: Einstellung/Beschränkung der Vollstreckung
 - § 261 AO: Niederschlagung
 - § 163 AO: Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen
 - § 361 Abs. 2 AO: Aussetzung der Vollziehung
 - § 39a EStG: Eintragung zu hoher Freibeträge
 - § 109 AO: Fristverlängerung für Steuererklärungen
 - Verzögerung oder Vereitelung der Beitrreibung¹⁹
 - Herabsetzung von (ESt-)Vorauszahlungen²⁰

¹⁹ BGH vom 25.09.1985, wistra 1986, 26; BGH vom 23.06.1992, wistra 1992, 300, 302; Bansemer, wistra 1994, 327.

²⁰ OLG Stuttgart vom 21.05.1987, wistra 1987, 263; FG Niedersachsen vom 18.12.2006, EFG 2007, 1840.

2.2 Handlungsabläufe

Eine Steuerhinterziehung kann folgende Handlungsabläufe haben:

- Straflose Vorbereitungshandlung (z. B. falsche oder unterlassene Buchung²¹, jedoch verfolgbar als Ordnungswidrigkeit nach § 379 AO).
- Versuchsbeginn (mit den ersten falschen Angaben gegenüber dem FA oder unterlassenen Angaben zum Fälligkeitszeitpunkt);
- Tatvollendung (= Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale);
- Tatbeendigung (= tatsächlicher Abschluss, u. a. von Bedeutung für den Verjährungsbeginn);
- (straflose) mitbestrafe Nachtat (z. B. unrichtige USt-Jahreserklärung nach Ablauf der Erklärungsfrist, da bereits Tatbestandsverwirklichung durch Unterlassen; Wiederholung unrichtiger Angaben anlässlich der Betriebspflichtprüfung);
- strafbare Nachtat (bei Verjährung der Vortat);
- Steuerhinterziehung im Beitrreibungsverfahren.

Die Kenntnis der Handlungsabläufe ist für eine optimale Verteidigung von erheblicher Bedeutung. Hervorzuheben sind namentlich die Möglichkeit des strafbefreienden Rücktritts vom Versuch (§ 24 StGB) und die strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO) ab Tatvollendung, ferner der Eintritt der Verfolgungsverjährung (§ 78a StGB) ab Tatbeendigung sowie die mögliche Straflosigkeit einer Nachtat.

2.3 Verkürzungserfolg/Tatvollendung

Verkürzt (Verkürzung = Differenz zwischen Soll- und Ist-Steuer) ist die Steuer nach der Legaldefinition (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO) grundsätzlich dann, wenn durch (= kausal) Handeln bzw. Unterlassen des Täters Steuern nicht, nicht in voller Höhe, nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Die Steuerhinterziehung ist sowohl Erklärungsdelikt als auch Erfolgsdelikt.²²

Die Steuern sind grundsätzlich dann festgesetzt, wenn dem Steuerpflichtigen der Steuerbescheid bekannt gegeben worden ist (§§ 155 Abs. 1, 122 Abs. 1, 124 AO).²³ Maßgeblich für die Zeitbestimmung ist nicht die Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO (drei Tage nach Aufgabe zur Post). Hier ist abzustellen auf den Tag der tatsächlichen Bekanntgabe. Kann er nicht festgestellt werden, ist nach dem Grundsatz »in dubio pro reo« auf den für den StPfl. günstigsten Zeitpunkt abzustellen.

Auch wenn im Steuerbescheid die Anrechnung bereits gezahlter Steuern vorgenommen wird (z. B. § 36 Abs. 2 EStG), handelt es sich insoweit nicht um die Festsetzung, sondern um die Erhebung der Steuern.²⁴ Die Anrechnung ist somit nicht Teil des Steuerbescheides i. S. d. § 155 AO. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf § 2 Abs. 6 EStG, wo abschließend geregelt ist, wodurch sich die tarifliche Einkommensteuer vermindert. Darunter fallen keine Anrechnungsbeträge. Für eine Steuerverkürzung ist daher maßgeblich, ob der Fiskus einen Anspruch auf eine Abschlusszahlung hat.²⁵ Ob das aber auch strafrechtlich i. S. d. § 370 Abs. 4 Abs. 1 Satz 1 AO so zusehen ist, ist noch nicht geklärt. Rolletschke²⁶ spricht sich dafür aus, auch strafrechtlich von einer Steuerhinterziehung nur dann auszugehen, wenn ein Anspruch des Fiskus auf Abschlusszahlung besteht.

²¹ BayObLG vom 24.03.1992, wistra 1992, 238, 240.

²² BGH vom 12.05.2009, wistra 2009, 398.

²³ BGH vom 31.01.1984, wistra 1984, 182; BayObLG vom 11.05.1993, wistra 1993, 236, 238.

²⁴ BFH vom 19.07.1994, BStBl II 1995, 363; BFH vom 17.06.2009, BFH/NV 2009, 1872 = DStRE 2009, 1342 Ls. = BStBl II 2010, 72.

²⁵ BFH vom 26.02.2008, BStBl II 2008, 659, 660 = BFH/NV 2008, 13175 = DStR 2008, 1281; BFH vom 23.04.2009, BFH/NV 2009, 1397.

²⁶ Rolletschke, wistra 2009, 332

Neben der Legaldefinition der Steuerverkürzung gem. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO für das Festsetzungsverfahren wird man den Verkürzungserfolg als Vermögensschaden sehen müssen, der sowohl in einem mengenmäßigen (also Ist-Einnahme bleibt hinter Soll-Einnahme zurück) als auch in einem Verspätungsschaden bestehen kann. Abzustellen ist darauf, ob die tatsächliche Steuer hinter derjenigen zurückbleibt, die bei fehlender Täuschung oder fehlender Untätigkeit hätte durchgesetzt werden können.²⁷ Im Festsetzungsverfahren stellt das Gesetz die Vermögensgefährdung dem Vermögensschaden gleich (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO: »nicht rechtzeitig«).

Unerheblich ist, ob und ggf. wann die Steuern gezahlt werden. Strafbar ist allein die Verletzung von gesetzlichen Erklärungspflichten.²⁸ Die Zahlung ist nur bedeutsam im Rahmen einer Selbstanzeige (§ 371 Abs. 3 AO), bei der Nichtabführung der Lohn- und Bauabzugsteuern (§ 380 AO) sowie bei Umsatzsteuer (§§ 26b, 26c UStG). Wegen der Maßgeblichkeit der Steuerfestsetzung ist die Mittellosigkeit des Täters unbeachtlich.²⁹ Die spätere Reduzierung des Verkürzungsvolumens (z. B. durch Verlustrückträge nach § 10d EStG) ist unbeachtlich, weil die Verhältnisse zur Tatzeit maßgeblich sind.³⁰

Bei **Ertragsteuern** (u. a. ESt, KSt, GewSt) bedarf es der Festsetzung durch das FA (§ 155 AO). Bei **Fälligkeitssteuern** (insbesondere LSt, USt) steht hingegen die Anmeldung grundsätzlich der Festsetzung gleich (§ 168 Satz 1 AO). Soll die Steueranmeldung allerdings zu einer Herabsetzung bisher zu entrichtender Steuern oder zu einer Steuervergütung führen, gilt die Anmeldung erst dann als Festsetzung, wenn das FA zustimmt, was keiner Form bedarf (§ 168 Sätze 2, 3 AO).³¹

Eine Bindung an bestandskräftige Steuerbescheide für das Strafverfahren ist im Gesetz nicht vorgesehen.³²

2.3.1 Falsche Erklärung/Anmeldung

Sind Steuern aufgrund einer unrichtigen/unvollständigen Steuererklärung oder Steueranmeldung zu niedrig festgesetzt, führt dies zur Tatvollendung im strafrechtlichen Sinn (= Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale einer Sanktionsbestimmung).³³ Eine wirksame Steuererklärung ist nicht einmal erforderlich, sodass es unerheblich ist, ob z. B. eine Steuererklärung unterschrieben oder mit einem unleserlichen Namen versehen ist. Ausreichend sind sogar mündliche oder schlüssige Bekundungen zum Zwecke der Steuerverkürzung.³⁴

Unbeachtlich für die Tatvollendung ist die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)³⁵, die vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO)³⁶ sowie die Mittellosigkeit/Vermögenslosigkeit des Steuerpflichtigen. Auch wenn bei Personengesellschaften verjährungsmäßig auf die Bekanntgabe des ersten unrichtigen Steuerbescheides an den letzten Gesellschafter abzustellen ist,³⁷ ist jedoch für die Tatvollendung durch den jeweiligen Gesellschafter die Bekanntgabe des Steuerbescheides an ihn maßgeblich.

2.3.2 Unterlassene Erklärung/Anmeldung

Bei unterlassener **Ertragsteuererklärung** tritt die Vollendung der Steuerhinterziehung einerseits in dem Zeitpunkt ein, in dem ein Schätzungsbescheid vor Veranlagungsschluss mit zu niedrigen Festsetzungen be-

²⁷ Joecks, in: F/G/J, § 370 AO Rn. 51.

²⁸ BGH vom 15.05.1997, wistra 1997, 302, 303; BGH vom 13.10.2005, StraFo 2006, 37.

²⁹ Differenzierend für das Vollstreckungsverfahren: Joecks, in: F/G/J, § 370 AO Rn. 41 m. w. N.

³⁰ BGH vom 25.04.2001, wistra 2001, 309, 310; siehe auch BGH vom 03.11.1993, NJW 1984, 877, 878.

³¹ BGH vom 07.10.2014, wistra 2015, 188.

³² BVerfG vom 15.10.1990, wistra 1991, 175; BayObLG vom 03.04.2004, wistra 2004, 239.

³³ Fischer, § 22 StGB Rn. 4.

³⁴ BGH vom 27.09.2002, NStZ-RR 2003, 20 = wistra 2003, 20 = StV 2004, 25.

³⁵ BGH vom 03.03.1989, wistra 1989, 188 = NStZ 1989, 326 = NJW 1989, 2140.

³⁶ BGH vom 31.01.1984, wistra 1984, 182.

³⁷ BGH vom 01.02.1989, wistra 1989, 184, 187.

kannt gegeben wird.³⁸ Grundsätzlich tritt andererseits Vollendung in dem Zeitpunkt ein, in dem die Steuer bei rechtzeitiger Erklärung spätestens festgesetzt worden wäre. Dies ist der Zeitpunkt, in dem die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden FA-Bezirk im Wesentlichen abgeschlossen sind.³⁹ Ob dies bei 90 %⁴⁰ der durchgeführten Veranlagungen oder erst bei 95 %⁴¹ der Fall ist, ist noch nicht höchstrichterlich geklärt. Jedenfalls bis zu diesem Zeitpunkt liegt, wenn zuvor noch kein Schätzungsbescheid ergangen ist, nur eine versuchte Tat vor (h. M.).⁴² Dass zugunsten des Täters der Zeitpunkt der Vollendung in Abgrenzung vom Versuch soweit wie möglich hinausgeschoben wird, folgt aus dem Zweifelssatz »in dubio pro reo«. Es wird unterstellt, dass die Erklärung, wäre sie abgegeben worden, als eine der letzten bearbeitet worden wäre.⁴³ Hinzugerechnet werden muss allerdings noch – wie beim tatsächlich ergangenen Steuerbescheid – die für die Bekanntgabe erforderliche Zeit.⁴⁴ Hier kann ggf. – weil günstig – von der Drei-Tages-Fiktion für den Postversand (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO) ausgegangen werden. Im Jahr 2011 hat der BGH für einfach gelagerte Fälle (konkrete steuerliche Verhältnisse des Steuerpflichtigen sind maßgebend) erwogen, dass von einer maximalen Bearbeitungszeit von längstens einem Jahr auszugehen sei mit der Folge der Vollendung des Unterlassungsdeliktes bereits nach Ablauf dieses Zeitraums.⁴⁵ Dies hätte zwar den Vorteil, dass Steuerhinterzieher bundesweit gleich behandelt werden könnten bei der Frage der Tatvollendung⁴⁶, allerdings stellt sich dabei die Frage, ab wann der Sachverhalt nicht mehr einfach ist. Das führt zur Rechtsunsicherheit.

Für die Tatvollendung ist unerheblich, dass der StPfl. die Erklärung ggf. nachreicht. Insoweit liegt möglicherweise eine Selbstanzeige (§ 371 AO) vor.

Ist es vor dem Veranlagungsabschluss zu einer Schätzungsveranlagung durch das FA gekommen, gelten dieselben Regeln wie bei einer Veranlagung aufgrund von Steuererklärungen. Ist die Schätzungsveranlagung zutreffend oder zu hoch, liegt nur Versuch vor, hingegen ist bei zu niedriger Schätzung die Tatvollendung bewirkt.⁴⁷

Bei unterlassener **Steueranmeldung** ist für den Zeitpunkt der Tatvollendung der Ablauf des Fälligkeitstages maßgeblich:⁴⁸ u. a. der 10. des Folgemonats bei USt-Voranmeldungen (§ 18 Abs. 1 UStG) und LSt-Anmeldungen (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), der 31. Mai des Folgejahres für USt-Jahreserklärungen (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO). Bei Fristverlängerung (§ 109 AO) sind die gewährten Fristen maßgeblich.

Unbeachtlich für die Tatvollendung ist die Fortdauer steuerlicher Erklärungsfristen (§ 149 Abs. 1 Satz 4 AO), auch nach Erlass eines Schätzungsbescheides (§ 149 Abs. 1 Satz 4 AO).⁴⁹

Zur Tatvollendung kann es allerdings nicht mehr kommen, wenn nach dem Abgabetermin, aber noch vor 95 %iger Erledigung der Veranlagungsarbeiten das Strafverfahren bereits eingeleitet worden ist, weil dadurch die Erklärungspflicht suspendiert wird.⁵⁰ Dann bleibt es beim Versuch. Gleches gilt für die USt-Jahreserklärung, falls das Strafverfahren vor dem Fälligkeitstermin bereits wegen falscher oder unterlassener USt-Voranmeldungen eingeleitet worden ist.⁵¹ Hier kommt es nicht einmal zum Versuch bezüglich der Jahreserklärung, weil mit Tatvollendung zugleich Tatbeendigung eintritt.⁵²

³⁸ BGH vom 22.08.2012, wistra 2013, 65.

³⁹ St. Rspr. BGH vom 19.01.2011, wistra 2012, 484.

⁴⁰ So wistra 1993, 274.

⁴¹ Dörn, wistra 1993, 241, 242 m. w. N.

⁴² Jäger, in: Klein, § 370 AO, Rn. 92.

⁴³ Joecks, in: F/G/J, § 376 AO Rn. 28.

⁴⁴ Schmitz, wistra 1993, 248, 250.

⁴⁵ BFH vom 19.01.2011, wistra 2012, 484, 485.

⁴⁶ So auch Jäger, in: Klein, § 370 AO, Rn. 92.

⁴⁷ BayObLG vom 09.11.2001, wistra 2001, 194; BGH vom 22.08.2012, wistra 2013, 65, 66.

⁴⁸ St. Rspr. BGH vom 19.11.2011, wistra 2012, 484, 485.

⁴⁹ Vgl. BGH vom 11.12.1990, wistra 1991, 215, 216 a.E.

⁵⁰ BGH vom 23.01.2002, wistra 2002, 150 = NStZ 2002, 437.

⁵¹ BGH vom 26.04.2001, wistra 2001, 341, 344, NStZ 2001, 432, 435; BGH vom 24.11.2004, wistra 2005, 66 = NStZ 2005, 514.

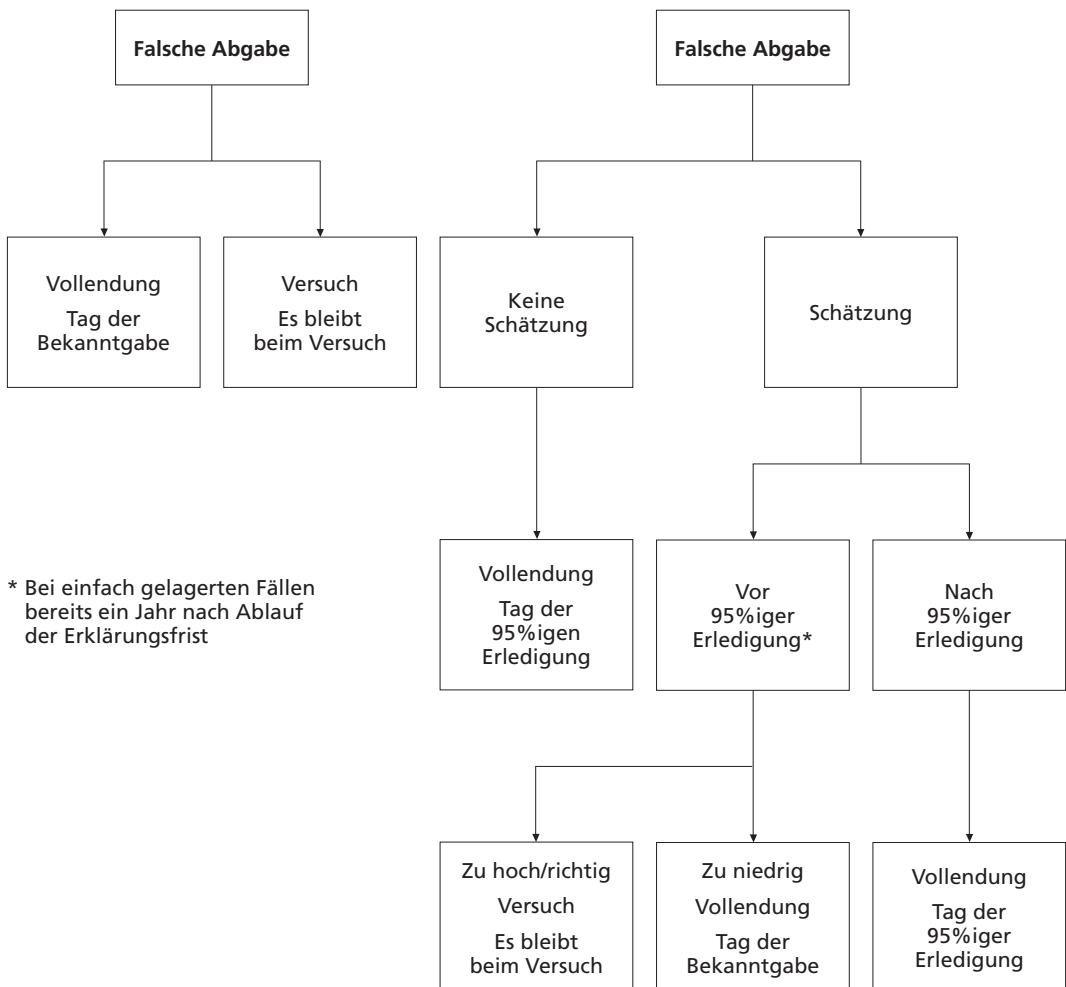
⁵² St. Rspr., vgl. BGH vom 02.12.2008, wistra 2009, 189; BGH vom 19.11.2011, wistra 2012, 484, 485.

2.3.3 Hinweise zur Umsatzsteuer (Voranmeldung/Jahreserklärung)

Bei der Umsatzsteuer besteht, je nachdem ob Hinterziehung durch falsche oder unterlassene Voranmeldungen oder Hinterziehung durch eine falsche oder unterlassene Jahreserklärung vorliegt Tatmehrheit. Zwar beziehen sich die Voranmeldungen und die Jahreserklärung auf dieselben Steuern. Der Schaden ist aber anderer Art. Theoretisch sind deshalb 13 umsatzsteuerliche Straftaten möglich, zwölf falsche oder unterlassene Voranmeldungen, die zu einer Steuerverkürzung auf Zeit (= Verspätungsschaden = Zinsschaden; s. a. zu Einzelheiten Kap. 5) führen, und eine falsche oder unterlassene Jahreserklärung, die eine Steuerverkürzung auf Dauer bewirkt.⁵³

2.3.4 Schema Vollendungszeitpunkt bei der Einkommensteuer

Die Tatvollendung kann zu unterschiedlichsten Zeitpunkten erfolgen. Das nachstehende Schema dient der besseren Übersicht.



53 BGH vom 01.11.1995, wistra 1996, 105; BGH vom 29.04.1997, wistra 1997, 262.

2.4 Kausalität

Die Handlung oder Unterlassung seitens des Steuerpflichtigen muss für den Verkürzungserfolg kausal sein (»dadurch«, § 370 Abs. 1 AO).⁵⁴ Mangels Kausalität kann allenfalls eine versuchte Steuerhinterziehung in Form des untauglichen, aber strafbaren Versuchs vorliegen (§ 370 Abs. 2 AO). Die Kausalität der Tathandlung für den Verkürzungserfolg entfällt nicht deshalb, weil das Verhalten des FA mitursächlich war.⁵⁵ Die Mitursächlichkeit kann sich allerdings strafmildernd auswirken,⁵⁶ aber nur dann, wenn das staatlichen Stellen vorwerfbare Verhalten unmittelbar auf das Handeln des Angeklagten Einfluss genommen hat.⁵⁷ Unter Berücksichtigung des § 46 Abs. 2 StGB wird folglich darauf abzustellen sein, ob und ggf. welche Hindernisse zur Begehung der Tat durch kriminelle Energie überwunden werden mussten.

Mangelnde Kausalität ist zu bejahen, wenn ein Steuerpflichtiger zwölf richtige und vollständige USt-Voranmeldungen abgibt, auf jeden Fall dann, wenn er auch die Umsatzsteuern entrichtet. Dann kann er durch das Unterlassen der Jahreserklärung keine USt mehr hinterziehen, wenn die Jahreserklärung die Voranmeldungen zusammenfasst. Regelmäßig sind aber noch Abschlussbuchungen zu erfassen, die einen eigenen Erklärungsinhalt haben.

2.5 Hinweise zu einzelnen Steuerarten

2.5.1 Einkommensteuer

Es besteht keine Bindung an die Erklärung der Ehegatten vor dem Familiengericht zum Getrenntleben i. S. d. Steuerrechts (§ 26 EStG).⁵⁸ § 1567 Abs. 2 BGB ist nicht (entsprechend) anwendbar. Den genannten Regelungen liegen unterschiedliche Zielvorstellungen zugrunde. Das vom BGB bezweckte Ziel, Versöhnungsversuche zu erleichtern, ist für die steuerliche Frage, ob ein derartiges Zusammenleben die Zusammenveranlagung der Ehegatten rechtfertigt, ohne Bedeutung.

Unterhaltsleistungen können nur bei entsprechender Vereinbarung (Anlage U) im Rahmen des Realsplittings abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Zustimmung ist Abzugsvoraussetzung, selbst bei missbräuchlicher Verweigerung.⁵⁹ Der Unterhaltsempfänger ist, wenn er keine finanziellen Nachteile hat, zivilrechtlich zur Zustimmung verpflichtet.⁶⁰ Bei rechtskräftiger Verurteilung gilt die Erklärung als abgegeben (§ 894 ZPO).⁶¹

Abdeckrechnungen zur Geltendmachung von Betriebsausgaben für illegal beschäftigte Arbeitnehmer lassen einen Betriebsausgabenabzug nicht zu.⁶²

Gibt eine nur im Ausland wohnhafte Person in ihrer ESt-Erklärung fälschlicherweise eine inländische Anschrift an, kann darin eine Steuerverkürzung liegen, weil eine ggf. erforderliche Einzelveranlagung zu einer höheren Steuer führt.⁶³

2.5.1.1 Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG)

Im Wege des Verlustrücktrages können nicht ausgeglichene Verluste als Sonderausgaben für vorausgegangene Veranlagungszeiträume abgesetzt werden. Eine dadurch bewirkte Reduzierung des bereits hinterzieherisch erlangten Verkürzungsvolumens ist unter strafrechtlichen Aspekten unbedeutlich, weil die Verhältnisse zur

54 BayObLG vom 11.05.1993, wistra 1993, 236, 238.

55 BGH vom 19.10.1999, wistra 2000, 63, 64; BGH vom 14.12.2010, 1 StR 275/10, NStZ 2011, 283; 5.

56 BGH vom 03.05.1983, wistra 1983, 145 = StV 1983, 326.

57 BGH vom 14.12.2010, NJW 2011, 1299 = NStZ 2011, 283 = wistra 2011, 186 = BFH/NV 2011, 558 Ls.

58 BFH vom 13.12.1985, BStBl II 1986, 486.

59 BFH vom 25.07.1990, BStBl II 1990, 1022.

60 BGH vom 23.03.1983, NJW 1983, 1545; OLG Köln vom 22.12.1981, NJW 1983, 124.

61 BFH vom 25.10.1988, BStBl II 1989, 192; BGH vom 29.04.1998, Az. XII ZR 266/96, NJW-RR 1998, 1153.

62 FG Saarland vom 18.02.1997, EFG 1997, 646.

63 BFH vom 19.02.1999, BFH/NV 1999, 1437.

Tatzeit maßgeblich sind (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO).⁶⁴ Ein unrechtmäßiger Verlustrücktrag ist eine Steuerhinterziehung, begangen in dem Jahr, in dem er geltend gemacht worden ist.

2.5.1.2 Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG)

Im Wege des Verlustvortrages können nicht ausgeglichene Verluste als Sonderausgaben in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen unbegrenzt abgesetzt werden. Wie bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns (s. auch 2.6.3) ist auch bei Feststellung eines zu hohen Verlustvortrages bereits von einer vollendeten Steuerhinterziehung auszugehen.⁶⁵ Für die Verjährung ist auch hier auf die Folgebescheide abzustellen.

Der Versuch der Steuerhinterziehung beginnt bereits mit der erstmaligen Geltendmachung nicht vorhandener Verluste, nicht erst mit der falschen Steuererklärung, die dann zu einer Steuerverkürzung führt.⁶⁶ Der Versuch ist, je nachdem, wann das FA den wahren Sachverhalt entdeckt hat, beendet mit der Bestandskraft entweder des Bescheides, mit dem die Verlustzuweisung versagt wird, oder eines späteren ESt-Bescheides.

Das FA darf den Gewinn abweichend von der Feststellungserklärung schätzen, wenn diese den zivilrechtlichen Absprachen der Gesellschafter nicht entspricht, wobei sich die Schätzungsbefugnis auf die Gewinnverteilung bezieht.⁶⁷

2.5.1.3 Mitunternehmerschaft

Mitunternehmerschaft wird durch die Kriterien

- Mitunternehmerinitiative und
- Mitunternehmerrisiko

bewirkt.⁶⁸ Beide Merkmale müssen jedoch nicht zwingend in gleicher Intensität vorliegen. Das Gesamtbild der Verhältnisse ist entscheidend.⁶⁹

Mitunternehmerinitiative bedeutet partnerschaftliche Gleichberechtigung im Gegensatz zur Verpflichtung der Erbringung einer Dienstleistung.⁷⁰ Das Mitunternehmerrisiko trägt in der Regel nicht, wer am laufenden oder am Gesamtgewinn nicht beteiligt ist.⁷¹

Hat der stille Gesellschafter ein Widerspruchsrecht bei gewöhnlichen Geschäften des Geschäftsführers, führt dies zu einer überdurchschnittlichen Mitunternehmerinitiative, die ein unterdurchschnittliches ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko wegen fehlender Beteiligung an den stillen Reserven ausgleicht, sodass eine atypische stille Gesellschaft anzunehmen ist⁷²

- zur konkludenten Mitunternehmerschaft bei Ehegatten in der Land- und Forstwirtschaft,⁷³
- zur Unternehmereigenschaft der Fahrer eines Kleintransport- und Kurierdienstunternehmens.⁷⁴

2.5.2 Körperschaftsteuer/verdeckte Gewinnausschüttung

Es gelten grundsätzlich die Regeln wie bei der ESt.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.⁷⁵ Zuschätz-

⁶⁴ BGH vom 25.04.2001, *wistra* 2001, 309, 310; vgl. auch BGH vom 03.11.1983, *NJW* 1984, 877, 878.

⁶⁵ BGH vom 02.11.2010, Az. I StR 544/09, *NZWiSt* 2011, 944, Fortführung von BGH vom 10.12.2008, *wistra* 2009, 114.

⁶⁶ BGH vom 16.05.1984, *NSZ* 1984, 510, 512 = *HFR* 1984, 439, 441; a. A. *Bublitz*, DStR 1985, 653, 654.

⁶⁷ FG Sachsen-Anhalt vom 02.09.2002, *EFG* 2003, 363.

⁶⁸ BFH, Großer Senat, vom 03.05.1993, Az. GrS 3/92, *BStBl* II 1993, 616 ff.

⁶⁹ BFH vom 16.12.1997, *BStBl* II 1998, 480, 484.

⁷⁰ BFH vom 16.12.1997, *BStBl* II 1998, 480, 482.

⁷¹ BFH vom 04.04.2007, *BFH/NV* 2007, 1848 unter Hinweis auf das Urteil des BFH vom 28.10.1999, *BStBl* II 2000, 183.

⁷² FG Berlin-Brandenburg vom 02.03.2010, *EFG* 2010, 1127. S. auch BFH vom 27.07.2009, *BFH/NV* 2009, 1981.

⁷³ BFH vom 25.09.2008, *BFH/NV* 2009, 1489 = DStR 2010, 112; s. a. BFH vom 16.12.2009, *BFH/NV* 2010, 1419.

⁷⁴ FG München vom 14.01.2010, *DStRE* 2010, 1259.

⁷⁵ BFH vom 22.02.1989, *BStBl* II 1989, 475, 476 = *BB* 1989, 1174; BFH vom 22.02.1989, *BStBl* II 1989, 631; BFH vom 22.10.2003, *BStBl* II 2004, 121.

zungen aufgrund einer Nachkalkulation können zur vGA führen.⁷⁶ Eine vGA liegt auch dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft an einen Dritten zahlt und damit eine Verpflichtung eines Gesellschafters erfüllt⁷⁷ oder auch dann, wenn an Angehörige gezahlt wird, sofern diese sich den Vorteil nicht selbst verdient haben.⁷⁸ Mit dem Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers verträgt sich grundsätzlich keine Vereinbarung über die Vergütung von Überstunden; es liegt dann eine vGA vor.⁷⁹ Schließlich kann ein Arbeitszeitkonto für einen Gesellschafter-Geschäftsführer zur vGA führen.⁸⁰ Grundsätzlich trägt das FA die objektive Feststellungslast für das Vorliegen einer vGA.⁸¹

Strafrechtlich ist eine vGA erst dann bedeutsam, wenn gegenüber dem FA falsche Angaben gemacht oder pflichtwidrig Angaben unterlassen werden.⁸² Sofern es zu einer Steuerverkürzung gekommen ist, gelten die für die Tatvollendung bei der ESt-Hinterziehung aufgestellten Regeln.

§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bestimmt, dass die vGA das Einkommen nicht mindern darf. Dies bedeutet, dass dem bisher errechneten Einkommen die vGA hinzuzurechnen ist.

In Fällen des Ankaufs von Wirtschaftsgütern von Gesellschaftern zu überhöhten Preisen wird nicht auf die – im Ergebnis richtige – Handelsbilanz abgestellt. Diese ändert sich nämlich nicht dadurch, dass z. B. ein Bankguthaben über 50.000 € durch ein, wenn auch zu hoch angesetztes Wirtschaftsgut (z. B. Pkw) in Höhe von 50.000 €, das in Wirklichkeit nur 30.000 € wert ist, ersetzt wird. Denn eine vGA (hier: 20.000 €, ggf. verkürzt um die Jahres-AFA) ist dem Bilanzgewinn lt. Prüferbilanz mit den richtigen Werten hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 KStG).⁸³ Gewinnneutral ist ein bloßer Austausch auf der Aktivseite nur dann, wenn kein Wertberichtigungsbedarf besteht, was hier aber der Fall ist.⁸⁴

Eine vGA liegt auch vor, wenn eine Gesellschafter ein Grundstück zu einem zu niedrigen Preis erwirbt.⁸⁵ Liegt ein Leistungsaustausch zwischen Schwestergesellschaften mit identischem beherrschendem Gesellschafter vor, führt dies bei ihm zu einer vGA, wenn der Leistungsaustausch unter Bedingungen ausgeführt worden ist, der einem Fremdvergleich nicht standhält.⁸⁶ Eine vGA an eine dem Gesellschafter nahe stehende Kapitalgesellschaft soll hingegen nicht voraussetzen, dass der Gesellschafter in der vorteilsgewährenden oder der empfangenden Gesellschaft eine beherrschende Stellung innehat.⁸⁷

Rechtslage seit dem 01.01.2001

(Halbeinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 EStG n. F.)

Die Höhe einer vGA berechnet sich nur noch nach der Tarifbelastung in Höhe von z. Z. 25 % (§ 23 KStG). Als Ausgleich für die Abschaffung der Anrechnung der KSt auf die ESt unterliegen die ausgeschütteten Beträge nur noch einem halben ESt-Steuersatz (§ 3 Nr. 40 EStG n. F.).

Rechtslage seit dem 01.01.2009

Es gilt das Abgeltungsverfahren mit grundsätzlich 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. KiSt (§§ 20, 43 ff., 52a EStG).

Die mit einer vGA verbundene KapSt-Hinterziehung (zu Einzelheiten s. 2.5.7) ist vollendet, wenn die von der vGA einzubehaltenden Beträge nicht bis zum 10. des auf den Zufluss bei dem Begünstigten folgenden Monats angemeldet sind (§§ 45a Abs. 1, 44 Abs. 1 Satz 5 EStG).

76 BFH vom 22.09.2004, BStBl II 2005, 160.

77 BGH vom 11.11.2003, wistra 2004, 109 = NStZ-RR 2004, 90.

78 FG Düsseldorf vom 14.02.2005, EFG 2005, 959.

79 BFH vom 19.03.1997, BStBl II 1997, 577 = DStR 1997, 1161; Hessisches FG vom 07.05.2004, 1379 = DStRE 2006, 27.

80 FinMin Saarland vom 21.10.2005, DStR 2006, 39.

81 BFH vom 04.10.2006 = BFH/NV 2006, 320.

82 BGH vom 04.05.1990, wistra 1991, 27, 29 = NStZ 1990, 496.

83 BFH vom 13.03.1985, BFH/NV 1986, 116.

84 BGH vom 06.07.2004, wistra 2004, 467, 469 = NStZ 2005, 106.

85 BFH vom 16.12.2009, BFH/NV 2010, 1135.

86 BFH, Großer Senat vom 26.10.1987, BStBl II 1988, 348; siehe auch: BFH, 14.01.2009, DStR 2009, 631.

87 BFH vom 08.10.2008, BStBl II 2011, 62.

Der steuerliche Berater ist verpflichtet, auf das Risiko einer ungewissen Beurteilung der Rechtslage im Zusammenhang mit einer vGA hinzuweisen.⁸⁸ Ein etwaiger Schaden aufgrund von Mehrsteuern ist vom Berater zu ersetzen.⁸⁹ Schadenersatzleistungen an eine GmbH sind zu versteuern.⁹⁰

Folgende weitere Fälle können zu einer vGA führen:

- Folgen eines Verstoßes gegen Wettbewerbsregeln,⁹¹
- Golfclubspenden,⁹²
- Leistungen an Dritte zur Erfüllung einer Verpflichtung des Gesellschafters,⁹³
- Zufluss an Angehörige,⁹⁴
- Überstundenvergütung beim Gesellschafter-Geschäftsführer,⁹⁵
- Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit,⁹⁶
- Arbeitszeitkonto beim Gesellschafter-Geschäftsführer,⁹⁷
- Bezahlung privater Baukosten des Gesellschafter-Geschäftsführers aus dem GmbH-Vermögen,⁹⁸
- vGA auch bei Gesellschafter als leitender Angestellter,⁹⁹
- zur vGA an eine Limited vgl. BVerfG v. 26.06.2008.¹⁰⁰

Steuerliche Beweislastregeln (Abschn. 31 Abs. 4, 5 KStR) über die Angemessenheit eines Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sind für das Strafverfahren nicht verbindlich. Der Strafrichter hat über die Angemessenheit selbst zu entscheiden.¹⁰¹

2.5.3 Umsatzsteuer/Vorsteuer/Karussellgeschäfte/Auslandsgeschäfte

2.5.3.1 Umsatzsteuer-Karussellgeschäfte

Das sog. USt-Karussell dient der Einsparung von USt durch den sog. Missing Trader, wodurch sich die Ware zu Lasten des Fiskus »verbilligt«. Die Kette besteht aus mindestens drei, in der Regel aus vier Firmen:

- **Missing Trader** (= verschwundener Unternehmer)

Dabei handelt es sich um eine zwischengeschaltete Person/Scheinfirma, die vermögenslos ist, oder nach Einleitung von FA-Maßnahmen einen Insolvenzantrag stellt oder spurlos verschwindet oder die USt zwar anmeldet oder auch nicht, aber jedenfalls die USt nicht abführt.

- **Buffer** (= Puffer, Prellbock)

Zwischengeschaltete Firmen zur Verschleierung des Leistungswesens. Sie arbeiten scheinbar ordnungsgemäß.

- **Exporteur/Distributor**

Firma, die die Waren vom Buffer bezieht und anschließend steuerfrei in einen Ausgangsmitgliedstaat der EU veräußert und die ihm berechnete USt als Vorsteuer abzieht.

- **Endabnehmer**

Dabei handelt es sich in der Regel um gutgläubige Firmen als Kunden der »Buffer-Firma«.

88 BGH vom 20.10.2005, DStR 2006, 207.

89 BGH vom 18.12.1997, NJW 1998, 1486.

90 BFH vom 04.12.1991, BStBl II 1992, 686.

91 LG Potsdam vom 16.08.1996, GmbHR 1997, 261.

92 FG Hamburg vom 17.12.2001, EFG 2002, 5454; FG Hamburg vom 06.12.2001, EFG 2002, 702; FG München vom 18.03.2003, EFG 2005, 1856 = DStRE 2006, 836.

93 BGH vom 11.11.2003, NStZ-RR 2004, 90 = wistra 2004, 109.

94 FG Düsseldorf vom 14.02.2005, EFG 2005, 969.

95 Hessisches FG vom 07.05.2004, OFD Frankfurt a. M. vom 08.11.2005, DStR 2006, 97.

96 OFD Hannover vom 09.12.2005, DStR 2006, 97.

97 FinMin Saarland vom 21.10.2005, DStR 2006, 39.

98 BGH vom 07.11.2006, 5 StR 453/06.

99 BFH vom 13.12.2006, DStR 2007, 434 = BStBl II 2007, 393.

100 NJW 2008, 3346.

101 Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 56.

Der EuGH¹⁰² hat klargestellt, dass jeder Umsatz in einer Lieferkette für sich zu betrachten ist. Vorausgehende oder nachfolgende Ereignisse ändern nichts am Charakter eines Umsatzes in einer Lieferkette. Deshalb wird das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug dadurch, dass ein anderer Umsatz in der Kette mit einem Betrug behaftet ist, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann, nicht beeinträchtigt.¹⁰³

Ein USt-Karussell stellt nicht zwangsläufig eine kriminelle Vereinigung (§ 129 StGB) dar. Dazu reicht der bloße Wille, gemeinsam Straftaten zu begehen, nicht aus.¹⁰⁴

Zur **Strafzumessung** hat der BGH¹⁰⁵ ausgeführt:

Bei der Strafzumessung ist der aus dem Gesamtsystem erwachsene deliktische Schaden als verschuldete Auswirkung der Tat zugrunde zu legen, soweit den einzelnen Beteiligten die Struktur und die Funktionsweise des Gesamtsystems bekannt sind. Werden durch ein komplexes und aufwendiges Täuschungssystem, das die systematische Verschleierung von Sachverhalten über einen längeren Zeitraum bezieht, in beträchtlichem Umfang Steuern verkürzt, kann sich die Vollstreckung einer Freiheitsstrafe zur Verteidigung der Rechtsordnung als notwendig erweisen (§ 56 Abs. 3 StGB).

Die **Überwachung der Telekommunikation** ist unter den Voraussetzungen des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 (bandenmäßige Umsatzsteuerverkürzung) zulässig (§ 100a Abs. 2 Nr. 2a StPO).

2.5.3.2 Auslandsgeschäfte/EU-Ausland

2.5.3.2.1 Umsatzsteuerfreiheit

Lieferungen in das EU-Ausland sind umsatzsteuerfrei, wenn sie dort der Umsatzbesteuerung unterliegen (§§ 4 Nr. 1b, 6a Abs. 1 UStG). Das entspricht der Neutralität der Umsatzbesteuerung im Rahmen des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems, wonach die USt nicht doppelt anfallen darf. Die Nachweise sind vom Lieferanten zu erbringen (§ 6a Abs. 3 Satz 1 UStG).

§ 6a Abs. 3 Satz 2 UStG ermächtigt den BMF, mit Zustimmung des Bundesrats durch Rechtsverordnung zu bestimmen, wie die Nachweise zu erbringen sind. Geschehen ist dies durch §§ 17a und 17c UStDV.

Nach § 17a Abs. 1 Satz 1 UStDV hat der Unternehmer durch eindeutige und leicht nachprüfbarer Belege nachzuweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. In § 17a Abs. 2 UStDV ist sodann geregelt, wie er die Nachweise erbringen soll.

Ferner hat der Unternehmer nach § 17c Abs. 1 UStDV die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig zu erfassen. Insoweit ist in § 17c Abs. 2 UStDV aufgeführt, wie dies regelmäßig geschehen soll.

Bei der Art der Beleg- und Buchnachweise handelt es sich, wie den Wortlauten der Bestimmungen eindeutig zu entnehmen ist, um Sollbestimmungen.

Der EuGH¹⁰⁶ hat entschieden, dass die Umsatzsteuerfreiheit wegen der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht allein mit der Begründung versagt werden dürfe, dass die Nachweise nicht rechtzeitig erbracht sind. Dementsprechend hat der BFH¹⁰⁷ ausgeführt, dass die Nachweise für die Umsatzsteuerfreiheit nicht **mehr materiell-rechtlicher**, sondern rein **verfahrensrechtlicher Natur** sind (Änderung der Rechtsprechung). Der Lieferant hat somit die Möglichkeit, nicht nur die Beleg-, sondern auch die Buchnachweise für die Umsatzsteuerbefreiung bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung beim Finanzgericht zu erbringen. Gelingen

102 EuGH vom 12.01.2006, DStR 2006, 252 = wistra 2006, 177; Anm. von Füllsack, DStR 2006, 456; so auch EuGH vom 06.07.2006, DStR 2006, 1274; dementspr.: BFH vom 19.05.2010, BFH/NV 2010, 2132 = DStRE 2010, 1263; BGH vom 08.02.2011, NJW 2011, 1616; BFH/NV 2011, 1103 Ls.

103 BGH vom 01.10.2013, NZWiSt 2014, 460; für Auslandsgeschäfte/EU-Ausland: EuGH DStR 2012, 1917.

104 BGH vom 16.03.2004, wistra 2004, 229 = NStZ 2004, 574.

105 BGH vom 30.04.2009, BFH/NV 2009, 1579 (Ls.), StraFo 2009, 390 = wistra 2009, 359 NStZ 2009, 637 = NJW 2009, 3379 = StV 2009, 644 = BStBl II 2010, 324.

106 EuGH vom 27.09.2007, BStBl II 2009, 78 = DStR 2007, 1811 = UR 2007, 813) auf Anfrage des BFH vom 10.02.05, BStBl II 2005, 537.

107 BFH vom 06.12.2007, BStBl II 2009, 57 = BFH/NV 2008, 515; dazu: BMF vom 06.01.2009, BStBl I 2009, 60 = DStR 2009, 106 mit kritischer Anm. von Küffner.

die Nachweise nicht, ist die Ausfuhr als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln.¹⁰⁸ Dem hat sich der BGH¹⁰⁹ angeschlossen, sodass es **strafrechtlich** zu einer **Beweislastumkehr gekommen ist**, weil im Strafverfahren die verfahrensrechtlichen Bestimmungen der AO gelten (§§ 385, 393 Abs. 1 AO).

§ 6a Abs. 4 Satz 1 UStG gewährt Gutgläubensschutz. Nach dieser Vorschrift ist eine Lieferung, die als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt worden ist, obwohl die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG nicht vorliegen, gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Lieferant die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Die Frage des Gutgläubensschutzes stellt sich jedoch erst dann, wenn der Lieferant seinen Nachweispflichten nachgekommen ist.¹¹⁰ Dabei dient z. B. die USt-IdNr. zwar dem Nachweis des steuerlichen Status des Steuerpflichtigen und erleichtert die Kontrolle, kann aber als formelles Erfordernis den Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung nicht in Frage stellen, sofern die materiellen Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt sind.¹¹¹

Der **EuGH**¹¹² hat auf Anfrage des BGH¹¹³ entschieden, dass dann keine USt-Freiheit eintritt, wenn der Lieferer in Deutschland bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen. Trotz der Entscheidung des EuGH bestanden zunächst an der Strafbarkeit Zweifel im Hinblick auf Art. 103 Abs. 2 GG. Denn das Merkmal »kollusives Handeln« ist in § 6a UStG nicht enthalten. Das BVerfG¹¹⁴ hatte deshalb die Vollstreckung einer durch den BGH¹¹⁵ bestätigten Strafe ausgesetzt, jedoch zwischenzeitlich das Urteil des BGH als verfassungskonform bestätigt.¹¹⁶

Die Lieferung von Gegenständen an einen Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ist keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 6a UStG, wenn ein Warenkreislauf in Gang gesetzt wird, dessen alleiniges Ziel ist, die jeweilige Ware durch Scheingeschäfte künstlich zu verbilligen.¹¹⁷

2.5.3.2.2 § 370 Abs. 6 Satz 2 AO

Auch wenn in Deutschland USt-Freiheit gegeben ist, macht sich gleichwohl derjenige strafbar, der zur USt-Hinterziehung im EU-Ausland mitwirkt (§ 370 Abs. 6 Satz 2 AO). Durch den Wegfall der Verbürgung der Gegenseitigkeit (§ 370 Abs. 6 Satz 3 AO a. F.) mit Wirkung ab 14. 12. 2010 wurde der aktiven Schutzpflicht gegenüber den Mitgliedstaaten umfangreicher Rechnung getragen und eine umfassende Verfolgbarkeit geschaffen.¹¹⁸ Praktische Relevanz hat die Vorschrift bisher nicht erlangt, weil in der Regel von §§ 154, 154a StPO Gebrauch gemacht wird.¹¹⁹

2.5.3.3 Auslandsgeschäfte/Nicht-EU-Ausland

Lieferungen in das Nicht-EU-Ausland sind umsatzsteuerfrei (§§ 4 Nr. 1a, 6 UStG). Die Voraussetzungen dafür müssen vom Unternehmer nachgewiesen werden (§ 6 Abs. 4 S. 1 UStG). § 6 Abs. 4 S. 2 UStG ermächtigt den BMF mit Zustimmung des Bundesrats durch Rechtsverordnung zu bestimmen, wie die Nachweise zu erbringen sind. Geschehen ist dies durch §§ 8 ff. UStDV.

108 So auch EuGH vom 06.09.2012, DStR 2012, 1917.

109 BGH vom 20.11.2008, wistra 2009, 159 = NJW 2009, 1516 = BFH/NV 2009, 699 = DStRE 2009, 512 Ls. = NStZ-RR 2009, 342 = DStR 2009, 577.

110 FG Köln vom 17.04.2008, EFG 2008, 1334,1337 unter Hinweis auf BFH vom 08.11.2007, BFH/NV 2008, 902, 905.

111 EuGH vom 06.09.2012, DStR 2012, 1917, EuGH vom 27.09.2012, DStR 2012, 2014, 2018.

112 EuGH vom 07.12.2010, NJW 2011, 203 = DStR 2010, 2572 = DStRE 2011, 60 Ls. = BFH/NV 2011, 396 Ls. = NStZ 2011, 602 = wistra 2011, 99 Ls.

113 BGH vom 07.07.2009, wistra 2009, 441 = DStR 2009, 1688 = DStRE 2009, 1094 = BFH/NV 2009, 1951 Ls.

114 BVerfG vom 23.07.2009, BFH/NV 2009, 1767 Ls.

115 BGH vom 20.11.2008, wistra 2009, 159 = NJW 2009, 1516 = BFH/NV 2009, 699 = DStRE 2009, 512 Ls. = NStZ-RR 2009, 342 = DStR 2009, 577.

116 BVerfG vom 16.06.2011, DStRE 2012, 379.

117 BGH vom 19.02.2009, wistra 2009, 238.

118 *Tully/Merz*, wistra 2011, 121, 126.

119 BGH vom 09.06.2011, wistra 2011, 348; BGH vom 09.02.2012, NZWiSt 2012, 227.