RECHTSANWALT UND NOTAR ECKART C. HILD
FACHANWALT FÜR STRAFRECHT
FRANKFURT AM MAIN
VORTRAG AM 20. MÄRZ 2009
ANLÄSSLICH DER FRÜHJAHRSTAGUNG DER OSKAR-PATZELT-STIFTUNG IN FULDA[1]

Abwehr und Relativierung des Strafvorwurfs einer vollendeten Steuerhinterziehung

Eine vollendete Steuerhinterziehung begeht, wer den Finanzbehörden über steuererhebliche Tatsachen vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt (**Begehungsdelikt** gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO). Ebenso begeht derjenige eine vollendete Steuerhinterziehung, der die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuererhebliche Tatsachen vorsätzlich in Unkenntnis lässt und dadurch eine Steuerverkürzung bewirkt (**Unterlassungsdelikt** gemäß § 370 Abs. 1 Nr 2 AO). **Die** dazu **gängigen Tatformen bestehen in der Abgabe einer unrichtigen und unvollständigen Steuererklärung** (Begehungsdelikt) **und darin, dass eine Abgabe der Steuererklärung unterbleibt** (Unterlassungsdelikt). Hierbei begnügen sich steuerstrafrechtliche Ermittlungsberichte immer wieder mit dem lapidaren Hinweis, dass es bereits durch die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit einer Steuererklärung bzw. durch deren unterlassene Abgabe zu einer objektiv vollendeten Steuerhinterziehung gekommen sei. Auch Anklageschriften sind vielfach ungenügend, da nur in knapper Ergänzung auf die subjektive Seite des Vorsatzes eingegangen wird.[2]

---

[1] In Zusammenarbeit mit Herrn Steuerberater Dieter Hild, Düsseldorf.

[2] Hild, Der Steuerkonflikt - Praxishandbuch für die strafrechtliche Verteidigung und steuerliche Beratung, 2008, 22-64 - www.steuerkonflikt.de; Hild, Abwehr und Relativierung des Strafvorwurfs einer vollendeten Steuerhinterziehung durch die Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung oder durch die unterbliebene Abgabe einer Steuererklärung, ZSteu 2008, 344.

1. Unrichtige oder unvollständige Steuererklärung

1.1. Kumulative Tatbestandsmerkmale

1. **Angabenpflichtverletzung**:
   Die Steuererklärung ist unrichtig oder unvollständig (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO).
2. **Verkürzungserfolg**:
   Die unrichtige oder unvollständige Steuererklärung hat eine Steuerverkürzung bewirkt (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO).
3. **Kausalität**:
   Die Steuerverkürzung ist allein durch die unrichtige oder unvollständige Steuererklärung eingetreten (§ 370 Abs. 1 AO).
4. **Vorsatz**:
   Die Steuererklärung wurde bewusst unrichtig oder unvollständig abgegeben (§ 369 Abs. 2 AO i. V. m. § 15 StGB).

1.2. Angabenpflichtverletzung

(1) **Erfüllung aller Tatbestandsmerkmale**:

Die Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung wird als Erklärungsdelikt bezeichnet. Mit diesem Tatbestand wird im Regelfall von den Strafverfolgungsorganen aus sich heraus der Strafvorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung begründet. Übersehen wird dabei, dass dadurch nur ein Tatbestandsmerkmal erfüllt ist. Daraus folgt: **Aus der Abgabe einer angeblich unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung lassen sich für sich allein keine abschließenden steuerstrafrechtlichen Folgerungen herleiten.**

(2) **Steueranspruch**:

Die angebliche Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit einer Steuererklärung beinhaltet den Strafvorwurf, dass dadurch die Finanzbehörden einen einwandfrei entstandenen Steueranspruch nicht haben geltend machen können. Dies setzt die Beantwortung der VW-Fragen voraus, nämlich die **Vier Fragen nach dem Wer, Was, Wann und Wo**. Mithin: Wer soll etwas steuerpflichtig bekommen haben, Was soll er steuerpflichtig

bekommen haben, Wann soll er es steuerpflichtig bekommen haben und Wo soll er es steuerpflichtig bekommen haben. Aus der substantiierten Erörterung dieser materiell-rechtlichen Vorfragen können sich schon vielfach Gegenargumente ergeben, durch die konkreten Vorhaltungen hinsichtlich einer vollendeten Steuerhinterziehung wegen angeblich unrichtiger oder unvollständiger Angaben in der Steuererklärung gegenüber dem beschuldigten Steuerbürger entfallen, abgeschwächt oder zumindest in sonstiger Weise relativiert werden.

So kann das Ergebnis einer solchen Prüfung beispielsweise darin bestehen, dass nicht erklärte Beträge ertragsteuerlich nicht dem beschuldigten Steuerbürger A, sondern dem nicht beschuldigten Steuerbürger B zuzurechnen sind mit der Folge, dass ein gegen A eingeleitetes Steuerstrafverfahren einzustellen ist und dass B gegebenenfalls eine grundsätzlich strafbefreiende Berichtigung seiner Steuererklärung vornehmen kann.

Oder: Ein Gesellschafter einer GmbH hat in seiner Einkommensteuererklärung die Angabe der Zinsen unterlassen, die seinem Verrechnungskonto in der GmbH gutgeschrieben wurden. Zu diesem Streitpunkt kann eine genaue Prüfung ergeben, dass eine Angabe in der Steuererklärung zu Recht unterblieb, weil die gutgeschriebenen Zinsen beispielsweise erst in dem nicht strafbefangenen Folgejahr zu deklarieren waren.

Oder: Bei einer ausländischen Domizilgesellschaft (Briefkastenfirma) kann aus der vertiefenden Sachaufklärung zu folgern sein, dass die Gesellschaft ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in Deutschland hat mit der Konsequenz, dass die Besteuerungsgrundlagen von der Domizilgesellschaft in deren sodann deutschen Steuererklärung allseits strafbefreiend nacherklärt werden können.

Von einem einwandfreien Steueranspruch kann natürlich auch dann keine Rede sein, wenn die auf den Feststellungen einer Steuerfahndung

beruhenden Steuerbescheide wegen ernstlicher Zweifel an ihrer Rechtmäßigkeit nicht vollziehbar sind (**Vollziehungsaussetzung**). Solche unklaren Steueransprüche vermögen einem strafrechtlichen Vorwurf keine tragende Grundlage zu verschaffen.

(3) **Eingereichte Unterlagen und sonstige Erläuterungen**:
Zur angeblichen Unvollständigkeit der Angaben in einer Steuererklärung ist auch die darauf konzentrierte Beantwortung der Frage erforderlich, ob die Unvollständigkeit einer Steuererklärung unter Einbeziehung der mit der Steuererklärung regelmäßig eingereichten Unterlagen sowie unter Berücksichtigung der dem Finanzamt in sonstiger Weise übermittelten Erläuterungen tatsächlich gegeben ist. Denn in der Praxis werden insbesondere betrieblichen Steuererklärungen Bilanzberichte oder sonstige erläuternde Anlagen beigefügt, um gerade den etwaigen Vorwurf unvollständig gemachter Angaben zu vermeiden. Ein dabei bis hin zur letzten Sachverhaltsfacette reichender Infomationsstand der Finanzbehörden ist weder von Gesetzes wegen zu liefern, noch ist er erforderlich oder durch einen Steuerbürger erreichbar.[3]

(4) **Abweichende Rechtsauffassung**:
Der Vorwurf einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung kann darin bestehen, dass eine Steuerhinterziehung durch abweichende Rechtsauffassung begangen worden sei.

Hintergrund: Im Rahmen von Steuererklärungen sind diejenigen Sachverhalte offen zu legen, deren rechtliche Relevanz objektiv zweifelhaft ist. Dies ist nach der Meinung des Bundesgerichtshofes dann der Fall, wenn die von dem Steuerbürger vertretene Auffassung über die Auslegung von Rechtsbegriffen oder die Subsumtion bestimmter Tatsachen ohne nähere Kennzeichnung von der Rechtsprechung, den Richtlinien der Finanzverwaltung **oder** von der gängigen

[3] Kürzinger in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 5. Aufl. 2004, 49.

Veranlagungspraxis abweicht.[4] Dazu wäre es indes besser gewesen, wenn der Bundesgerichtshof seine Vorgaben **nicht alternativ**, **sondern kumulativ** gefasst hätte. Denn vernünftigerweise kann eine Steuererkärung nur dann unrichtig oder unvollständig sein, wenn sie weder mit der Rechtsprechung noch mit den Richtlinien der Finanzverwaltung und auch nicht mit der gängigen Veranlagungspraxis vereinbar ist.[5] Tatsächlich wollte der für das Steuerstrafrecht zuständig gewesene 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofes[6] nicht anders verstanden werden. Der Kern seiner Entscheidung sollte in der Feststellung bestehen, dass das zuvor gegen den Schuldvorwurf einer Steuerhinterziehung wirksam angeführte Argument einer vertretbaren Rechtsansicht (ein für alle Mal) verbraucht ist.[7]

(5) **Schlichtes Unwissen**:

Strafverfolgungsorgane sollten nicht rundweg negieren, dass vielfach die steuerliche Rechtlage einfach nicht richtig erfasst wurde. Sie setzen allzu leicht einen steuerlichen Wissensstand als Selbstverständlichkeit voraus, den sie sich oftmals erst selbst kurz zuvor - oft mühevoll und mittels fachkundiger Unterstützung von Kollegen - angeeignet haben. Dies betrifft insbesondere **grenzüberschreitende Sachverhalte**. Demgemäß wird zu Recht die gebotene Zurückhaltung in diesem Bereich mit dem unverändert aktuellen Hinweis betont, dass „das Außensteuerrecht auch heute noch viele nicht geklärte Probleme bietet und auch für Steuerfachleute schwierig und unübersichtlich ist. Es muss daher davor gewarnt werden, voreilig Strafverfahren einzuleiten.“[8] Entsprechendes gilt für vergleichbar komplizierte Sachverhalte.

---

[4] BGH v. 10.11.1999, 5 StR 221/99, wistra 2000, 137.

[5] Hild, Kriminalisierung klassischer Steuerberatung, Betriebs-Berater 2001, 493.

[6] Für die nach dem 31. Mai 2008 eingehenden Revisionen in Steuer- und Zollstrafsachen ist jetzt der 1. Strafsenat zuständig.

[7] Statement von Frau Harms, ehemalige Vorsitzende des 5. Strafsenats des Bundesgerichtshofes, auf dem IWW-Kongress Praxis Steuerstrafrecht am 20.10.2006 in Düsseldorf.

[8] Bilsdorfer in Suhr/Naumann/Bilsdorfer, Steuerstrafrecht-Kommentar, 4. Aufl. 1986, Rz. 301. Ebenso zutreffend wird die Warnung ausgesprochen, dass Fehler in diesem Bereich „nicht ohne

Nebenbei: Zur Strafanzeige gegen einen Steuerfahnder wegen nicht beachteter, zwingend geltender Steuervorschriften wurde das Verfahren sanktionslos mit der Begründung eingestellt, dass sogar ein Steuerfahnder aufgrund der Kompliziertheit des Steuerrechts einem fachlichen Wissensmangel unterliegen könne. Dieses Beurteilungsergebnis lässt sich konsequenterweise nicht auf Steuerfahnder beschränken.

(6) **Unkenntnis der Finanzbehörden beim Begehungsdelikt**:
Das Begehungsdelikt der unrichtigen oder unvollständigen Angaben in einer Steuererklärung enthält nicht als Tatbestandsmerkmal die Unkenntnis der Finanzbehörden, nämlich deren fehlende Kenntnis über den wahren Sachverhalt (im Unterschied zum Unterlassungsdelikt gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Dazu wird im einschlägigen Schrifttum zu Recht die **Einbeziehung der Unkenntnis der Finanzbehörden als ungeschirebenes Merkmal** in den Tatbestand des Begehungsdeliktes gefordert.[9] Der Bundesgerichtshof hat dagegen grundsätzliche Bedenken.[10] Er ist der Auffassung: Falls es überhaupt auf die Kenntnis der Finanzbehörden ankommen sollte, so müsse der für die Steuerfestsetzung zuständige Beamte des Finanzamts über die positive Kenntnis aller Tatsachen verfügen, die für eine zutreffende Steuerfestsetzung erforderlich sind.[11]

Die Auffassung des Bundesgerichthofes lässt sich aber in der Weise aufnehmen, dass dieses Erfordernis auch in dem Umfang erfüllt ist, in dem der zuständige Finanzbeamte über den jeweiligen steuererheblichen Sachverhalt unterrichtet ist oder informiert wird. Des Weiteren ist nicht auf den Kenntnisstand des zuständigen

---

weiteres den Verdacht bzw. den Vorwurf der vorsätzlichen Steuerhinterziehung begründen können“ in Carl/Klos, Standort Liechtenstein, 1993, 223.

[9] Vgl. Wulf, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 2001, 146 m.w.N.

[10] BGH v. 6.62007, 5 StR 127/07, NJW 2007, 2864.

[11] BGH v. 19.10.1999, 5 StR 178/99, BStBI II 1999,854.

Finanzbeamten abzustellen, sondern auf den nach der Aktenlage maßgebenden Kenntnisstand der zuständigen Finanzbehörde. Darüber hinaus spricht eine Reihe von Gründen dafür, den Tatbestand der Unkenntnis der Finanzbehörden als ungeschriebenes Merkmal in den Tatbestand des Begehungsdeliktes einzubeziehen (Vermeidung von Wertungswidersprüchen zum Unterlassungsdelikt, keine strafrechtlich erforderliche Sanktionierung bei Kenntnis der Finanzbehörden).

(7) **Im Übrigen**:

- Die **schlichte Nichtbezahlung einer Steuerschuld** ist keine Steuerhinterziehung.[12]
- **Irrtümliche Buchungen** sind sanktionslos zu korrigieren.[13]
- **Unbewusste Fehlbuchungen** beinhalten reine Versehen.
- **Bewusste Falschbuchungen** sind bis zur Abgabe der Steuererklärung straflose Vorbereitungshandlungen.[14]
- **Unrichtige Angaben zum Ausgabengrund** zutreffend gebuchter Betriebsausgaben führen zu keiner Steuerhinterziehung.[15]
- **Voneinander abweichende Vertragsfassungen** mit dem gleichen Unterschriftsdatum bewirken keine Verstärkung des Tatverdachts.[16]
- Die **bloße Unterschrift der Ehefrau** in der gemeinsamen Einkommensteuererklärung führt zu keiner Mitbeteiligung der Ehefrau an der etwaigen Steuerhinterziehung ihres Ehemannes.[17]

---

[12] BGH v. 15.5.1997, 5 StR 45/9, wistra 1997, 302; BGH v. 13.10.2005, StR 368/05, wistra 2006,66; Jäger, Anforderungen an die Sachdarstellung im Urteil bei Steuerhinterziehung, StraFo 2006, 477 (478); abgesehen vom Vergehen der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Schädigung des Umsatzsteueraufkommens - § 26 c UStG.

[13] BFH v. 24.3.1998, I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374.

[14] BGH v. 17.3.2005, 5 StR 461/04, BFH/NV Beilage 2006, 90; BGH v. 22.11.1985, 2 StR 64/85, NJW 1986, 1696.

[15] Klein/Gast-de Haan, AO, 9. Aufl. 2006, § 370 Rz. 26.

[16] BFH v. 24.3.1998, I R. 96/97, BFH/NV 1998, 1375; vgl. auch BFH v. 18.2.1993, IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647 zur Bedeutung der Deklaration von Rechtsverhältnissen gegenüber der Finanzbehörde.

[17] BFH v. 16.4.2003, IX R 40/00, BStBI II 2002, 501.

1.3. Verkürzungserfolg

Die Steuerhinterziehung ist ein Vermögensdelikt; daher kein abstraktes Gefährdungsdelikt mit der Vorgabe einer formalen Funktion des Schutzes von steuerlichen Wahrheits- und Offenbarungspflichten.[18] **Das geschützte Rechtsgut besteht in dem öffentlichen Interesse am vollständigen Aufkommen der einzelnen Steuern**.[19] Im Ergebnis geht es somit um die Höhe des Verkürzungserfolges. Dazu ist zwar der gesetzlichen Regelung zu entnehmen, wann Steuern verkürzt worden sind, aber nicht in welcher Höhe (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO). Daher stellt sich die Frage, wie der Verkürzungserfolg zu ermitteln ist.[20]

1.3.1. Steueranrechnungsbeträge

Zur Berechnung des Verkürzungserfolges werden das Steuer-Soll und das Steuer-Ist gegenübergestellt. Bei dem Steuer-Soll handelt es sich - unter Berücksichtigung des Kompensationsverbotes (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) - um den Steuerbetrag, der sich bei einer richtigen und vollständigen Angabe der steuererheblichen Tatsachen ergeben hätte. Das Steuer-Ist ergibt sich aus dem jeweils vorliegenden - **rechtmäßigen** - Steuerbescheid.

Dazu vertritt die Finanzverwaltung überwiegend die zu befürwortende Auffassung, dass bei einer **Steuererstattung keine Steuerhinterziehung** eingetreten ist. Es ist per Saldo zu keiner Steuerverkürzung gekommen.[21] Die „Titulierung“ des aus einem Steuerbescheid resultierenden Steueranspruchs erfolgt - so eine zutreffende Kommentierung - nur in Höhe des Betrags, der sich unter

---

[18] Nöhren, Die Hinterziehung von Umsatzsteuer, 1. Aufl. 2005, 35-36 m.w.N.

[19] BGH v. 19.6.2003, 5 StR 160/03, wistra 2003, 389.

[20] Hild, Berechnung der Steuerverkürzung in einem Steuerstrafverfahren, SteuerConsultant 06/2008, 26.

[21] OFD Hannover v. 23.4.2007, S 0351 - 77 StO 143, juris: Nachträglich bekannt gewordene steuerabzugspflichtige Kapitalerträge; Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen vom

Anrechnung der Steuerabzugs- und Steuervorauszahlungsbeträge ergibt.[22] **Entrichtete oder einbehaltene Steuerbeträge wirken sich** daher **betragsmindernd auf die Höhe des Verkürzungserfolges aus**.

Daraus resultiert konsequenterweise, dass in einem Nachzahlungsfall der Verkürzungserfolg nicht in dem tarifgemäßen Unterschiedsbetrag besteht, sondern auf den Nachzahlungsbetrag beschränkt ist.

Hinweis: In der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 26. Februar 2008[23] wird dieser Aspekt zur Ermittlung des Verkürzungserfolges ausdrücklich offen gelassen. Die Entscheidung beantwortet ausschließlich die Frage, wann die wegen einer Steuerverkürzung verlängerte Festsetzungsfrist gilt. Sie ist nach dem Bundesfinanzhof nur in den Nachzahlungsfällen maßgebend und daher nicht in den Erstattungsfällen.

1.3.2. Rechengrößen

Die von einem Steuerfahnder vorgenommenen Zuschätzungen,

- die auf einer angeblichen **Verletzung von Mitwirkungspflichten** des Steuerbürgers bei ausländischen Sachverhalten beruhen (§ 90 Abs. 2 AO), sind zur Bestimmung der strafrechtlichen Höhe von Verkürzungsbeträgen irrelevant.[24]

1.9.2005, S 0351, juris; OFD Karlsruhe vom 2.2.2004, S 0700-0735 II, juris; vgl. auch Lindwurm, Steuerhinterziehung und hinterzogene Steuer, AO-StB 2007, 218.

[22] Rolletschke, Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2008, Rn. 73; Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, § 370 Rz. 102a (Dezember 2006).

[23] BFH v. 26.2.2008, VIII R 1/07, BStBI II 2008, 659.

[24] BGH v. 13.10.1994, 5 StR 134/94, IStR 1995, 81 (mit einer Entscheidungsbesprechung von Wassermeyer).

- strafrechtlich irrelevant ist gleichfalls eine **unzureichende oder verweigerte Benennung ausländischer Zahlungsempfänger** (§ 160 AO).[25]
- auch sind die allgemeinen Grundsätze zum **Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten** (§ 42 AO) nicht einfach in das Steuerstrafrecht übertragbar.[26]

Die mit solchen Sachverhalten verbundenen Rechengrößen sind daher regelmäßig aus einem strafrechtlichen Ermittlungsbericht bzw. aus einer Anklageschrift herauszunehmen.

1.3.3. Hinterziehung auf Zeit

Einer unterbliebenen oder zu niedrigen Steuerfestsetzung ist zwar der Fall einer nicht rechtzeitigen Steuerfestsetzung gleichgestellt (Hinterziehung auf Zeit, § 370 Abs. 4 Satz 1 AO). **Der Verkürzungserfolg besteht** jedoch **bei einer verspäteten Abgabe von Steuererklärungen, Lohnsteueranmeldungen oder von Umsatzsteuer-Voranmeldungen nicht in den Steuerbeträgen, sondern in dem für den Staat aus dem Zinsverlust resultierenden Zinsschaden**.[27] Dabei kann der Zinsschaden mit monatlich 0,5% des nicht rechtzeitig bezahlten Steuerbetrags berechnet werden.[28] Hierbei geht der Zinsschaden des Staates in den meisten Fällen gegen Null, nämlich bei einer zeitnahen Bezahlung zutreffender bzw. sogar überhöhter Schätzungen oder durch die Berücksichtigung auch festgesetzter Verspätungszuschläge bzw. entstandener Säumniszuschläge.

---

[25] BVerfG v. 9.2.2005, 2 BvR 1108/03, HFR 2005, 900; BGH v. 28.11.2002, 5 StR 145/02, NStZ 2004, 575.

[26] LG Frankfurt v. 28.3.1996, 5/13 Kls Js 36385/88 (M 3/96), wistra 1997, 152.

[27] BGH v. 4.2.1997, 5 StR 680/96, wistra 1997, 186; BGH v. 11.7.2002, 5 StR 516/01, NJW 2002, 3036.

[28] AStBV (St) 2008 Nr. 149 Abs. 2; BayObLG v. 7.5.1991, RReg 4 St 204/90, wistra 1991, 313.

1.4. Kausalität

Dieses Tatbestandsmerkmal wird regelmäßig übersehen. Es kann aber gerade dafür geeignet sein, in dazu passenden Verfahren eine falladäquate Verständigung herbeiführen zu können.

Dieser Verteidigungsaspekt zielt bei dem Strafvorwurf eine Steuerhinterziehung in seiner Begehungsform darauf ab, dass eine Steuerhinterziehung nicht schon dadurch begangen worden ist, dass der Steuerbürger angeblich unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat und die Steuer demzufolge zu niedrig festgesetzt worden sei. Vielmehr muss außerdem die zu niedrige Steuerfestsetzung gerade durch die angeblich unrichtigen oder unvollständigen Angaben verursacht worden sein. **Das Erfordernis einer Verknüpfung von Handlung und Erfolg wird durch das Wort „dadurch“ in der Regelung des § 370 Abs. 1 AO besonders betont**.[29]

Dazu muss nach der herrschenden Lehre das **Erfordernis der objektiven Zurechnung** des Erfolges erfüllt sein.[30] Zutreffend stellt daher das Finanzgericht Bremen fest, dass die vollendete Steuerhinterziehung als Erfolgsdelikt die zurechenbare Verursachung der eingetretenen Steuerverkürzung in der Person des Täters voraussetzt.[31] **Die Steuerverkürzung muss das alleinige „Werk“ des Steuerbürgers gewesen sein**. Ist dies nicht der Fall, weil die Steuerverkürzung im Ergebnis wegen anderer Umstände eintrat, so kann die eingetretene Steuerverkürzung nicht mehr dem Steuerbürger zugerechnet bleiben.

Aus der Sicht der Verteidigung sind somit Konstellationen von Interesse, bei denen dieser Zurechnungszusammenhang nicht gegeben oder zumindest fraglich ist. Dabei geht es um den Wertungsgesichtspunkt der

---

[29] Hild, Verknüpung zwischen Handlung und Erfolg beim Tatbestand der Steuerhinterziehung, StraFO 2008, 445.

[30] Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 370 AO Rz. 197 (November 2001).

[31] FG Bremen v. 7.9.1993, II 50/91 K EFG 1994, 6.

Abgrenzung von Verantwortungsbereichen. Dies schärft den Blick auf die eigenständige Handlungsverantwortlichkeit der Finanzbehörden. Der dortige Geschehensablauf ist nicht dem Steuerbürger zuzuordnen; er ist für ihn nicht beherrschbar.[32]

Tatsächliche Kenntnis im Finanzamt über die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung:

Bei dem Begehungsdelikt ist eine dem Steuerbürger zurechenbare Steuerverkürzung nicht anzunehmen, wenn in der zuständigen Finanzbehörde die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung erkannt und dennoch die Steuer zu niedrig festgesetzt wurde.[33] Denn die zu niedrige Steuerfestsetzung ist dann im Ergebnis nicht auf die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung zurückzuführen, sondern auf die pflichtwidrige Bearbeitung des Steuerfalles durch den Finanzbeamten. Der Steuerbürger hat sich allerdings auf den Strafvorwurf einer versuchten Steuerhinterziehung einzustellen.

Potentielle Kenntnis im Finanzamt über die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung:

Konsequenterweise muss dies auch für solche Fälle gelten, in denen der zuständige Finanzbeamte die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung hätte erkennen müssen oder können.

Beispiel:

Ein Steuerbürger veräußert seine wesentliche Beteiligung an einer GmbH mit beachtlichem Gewinn (§ 17 EStG). Diesen Vorgang lässt er in seiner Einkommensteuererklärung unerwähnt. Der Notar hat die Finanzbehörde über den Veräußerungsvorgang unterrichtet (§ 54 EStDV). In dem zuständigen Finanzamt bleibt diese Information unbeachtet.

---

[32] Ebert, Strafrecht Allgemeiner Teil, 3. Aufl. 2001, 48.

[33] Kohlmann, Steuerstrafrecht, Teil B Rdnr. 37 (Mai 2004); Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6. Aufl. 2005, § 369 Rdnr. 43.

Anmerkungen: Die Einkommensteuererklärung ist zwar unvollständig, so dass die erklärungsgemäße Veranlagung insofern zu einer Steuerverkürzung führt. Die Steuerverkürzung ist aber nicht das alleinige „Werk“ des Steuerbürgers. Vielmehr hätte die Steuerverkürzung durch die pflichtgemäße Auswertung der beim Finanzamt vorliegenden Unterrichtung über die erfolgte Veräußerung vermieden werden können. Die eingetretene Steuerverkürzung ist daher im Ergebnis nicht dem Steuerbürger zuzurechnen.

1.5. Vorsatz

Der Vorsatz umfasst sämtliche Merkmale einer Norm, mithin die einzelnen Kriterien der jeweils verletzten Vorschrift des materiellen Steuergesetzes sowie den Taterfolg und die Kausalität. Dem Steuerbürger müssen dabei die Steuerunehrlichkeit seines Verhaltens und die dadurch erfolgende Verkürzung des staatlichen Steueranspruchs im Zeitpunkt der Tat bewusst gewesen sein. **Der Steuerbürger muss den bestehenden Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach gekannt sowie ihn trotz dieser Kenntnis gegenüber den Finanzbehörden verkürzt haben**.[34] Sein Verhalten muss daher mit anderen Worten darauf angelegt gewesen sein, das Finanzamt über das Bestehen und die Höhe des Steueranspruches „hinters Licht“ zu führen.[35]

Zum Vorsatz ist die Tatsache zu würdigen, dass im heutigen Wirtschaftsleben eine **Delegation der Aufgabenerledigung** vorherrschend ist. Verlässt sich daher ein Steuerbürger auf ordnungsgemäß ausgesuchte sowie überwachte Beauftragte und verursachen diese infolge von Fehlleistungen oder Versehen

---

[34] BFH v. 29.4.2008, VIII R 28/07; FG München v. 9.5.2006, 13 K 4451/01, EFG 2006, 1220; BGH v. 9.2.1995, 5 StR 722/94, wistra 1995, 191; BGH v. 19.5.1989, 3 StR 590/88, wistra 1989, 263.

[35] BFH v. 12.11.1975, I B 72/75, BStBI II 1976, 260.

Steuerverkürzungen, so ist für den Steuerbürger kein Vorsatz gegeben (auch keine Leichtfertigkeit).[36]

Fehlt es dem Steuerbürger in der Sphäre seiner persönlichen Beurteilungsfähigkeit an der Erkennbarkeit des bestehenden Steueranspruchs, so liegt ein den Vorsatz ausschließender Tatbestandsirrtum vor (§ 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 16 StGB).[37] Er besteht mithin in einem Irrtum über den Steueranspruch. Sachverhalte dieser Art sind öfter als vermutet gegeben. Einlassungen dazu können daher nicht stets in negativer Vorprägung als Schutzbehauptungen abgetan werden. Dies betrifft insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die irrige Annahme zum Besteuerungsverzicht Deutschlands aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens.

2. Unterlassene Steuererklärung

2.1. Kumulative Tatbestandsmerkmale

1. **Unkenntnis der Finanzbehörden:**
   Die Finanzbehörden haben wegen der unterlassenen Abgabe der Steuererklärung keine Kenntnis über die bei dem Steuerbürger steuererheblichen Tatsachen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO).
2. **Verkürzungserfolg:**
   Die unterlassene Abgabe der Steuererklärung hat eine Steuerverkürzung bewirkt (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO).
3. **Kausalität**:
   Die Steuerverkürzung ist allein durch die unterlassene Abgabe der Steuererklärung eingetreten (§ 370 Abs. 1 AO).

---

[36] Z.B. BFH v. 30.8.1994, VII R 101/92, BStBI II 1995, 278 (Steuerberater); BayObLG v. 11.5.1993, 3 AbAWI 16/93, wistra 1993, 326 (Ehefrau); BGH v. 24.1.1990, 3 StR 329/89, wistra 1990, 195 (Unternehmensberater); BFH v. 18.5.1988, X R 57/82, BStBI II 1988, 713 (Buchhalter).

[37] Z.B. OLG Hamm v. 2.8.2001, 2 Ws 156/01, wistra 2001, 474; BayObLG v. 20.7.1992, RReg 4 St 190/91, ZfZ 1992, 362; BGH v. 19.5.1989, 3 StR 590/88, wistra 1989; BGH v. 23.04.1986, 3

4. **Vorsatz**:

   Die Abgabe der Steuererklärung wurde bewusst unterlassen (§ 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 15 StGB).[38]

2.2. Unkenntnis

Die Unkenntnis der Finanzbehörden über steuererhebliche Tatsachen ist als Selbstverständlichkeit dann nicht gegeben, wenn die zuständige Finanzbehörde über den Sachverhalt informiert ist oder darüber unterrichtet wird.[39] Demgemäß stellt das Bayerische Oberste Landesgericht (BayObLG) zutreffend fest: **Eine vollendete Steuerhinterziehung kommt dann nicht in Betracht, wenn das Finanzamt ohne Mitwirkung des Steuerbürgers Kenntnis von den steuererheblichen Tatsachen erhält**.[40] Ein darauf gerichteter Strafvorwurf muss daher an dem nicht erfüllten Tatbestandsmerkmal der Unkenntnis scheitern.

Möglich bleibt allerdings die Vorhaltung einer leichtfertig begangenen Steuerverkürzung (§ 378 AO). Dabei handelt es sich aber um eine Ordnungswidrigkeit und nicht um einen Straftatbestand. Eine versuchte leichtfertige Steuerverkürzung gibt es nicht.

2.3. Verkürzungserfolg

Die in Abschnitt 1.3. zur Ermittlung des Verkürzungserfolges beim Begehungsdelikt dargelegten Ausführungen gelten entsprechend für das Unterlassungsdelikt.

StR 57/86, wistra 1986, 220; BGH v. 5.3.1986, 2 StR 666/85, wistra 1986, 174; OLG Bremen v. 26.4.1985, Ws 111/84, 115/84, 116/84, StV 1985,282.

[38] Hild, Steuerhinterziehung durch die unterlassene Abgabe einer Steuererklärung, Stbg 2008, 331.

[39] Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6. Aufl. 2005, § 370 Rdnr. 196.

[40] BayObLG v. 3.11.1989, RReg 4 St 135/89, wistra 1990, 159.

2.4. Kausalität

(1) **Passivität des Finanzamts**:

Der schon angesprochene Zurechnungszusammenhang ist nicht gegeben, wenn das Finanzamt trotz seiner Kenntnis über steuererhebliche Sachverhalte **nur wegen der unterlassenen Abgabe einer Steuererklärung keine Steuerfestsetzung** vornimmt.[41] Hier steht im Ergebnis die unterbliebene Aktivität des Finanzamts der Bewirkung einer Steuerverkürzung durch den Steuerbürger entgegen.

Ferner wird eine Steuerverkürzung einem Steuerbürger dann nicht zuzurechnen sein, wenn das Finanzamt im Schätzungswege eine **zu niedrige Steuerfestsetzung** vornahm, **obgleich die amtsseitig vorliegenden Informationen eine höhere Schätzung nahe gelegt hätten** (z. B. aufgrund von Umsatzsteuer-Voranmeldungen für vorangegangene Monate oder von Steuererklärungen für Vorjahre).[42] Denn die kausale Verknüpfung zwischen der Handlung und dem Verkürzungserfolg geschieht erst durch das dazwischen tretende Verhalten des Finanzamts, nämlich durch die zu niedrige oder gar unterbliebene Schätzung.

Schließlich werden in die **Fälle einer möglich gewesenen, aber unterbliebenen Schätzung** auch diejenigen Sachverhalte einzubeziehen sein, **in denen eine Finanzbehörde über die zur Schätzung erforderlichen Informationen verfügen könnte**.[43] Dies ist der Fall, wenn sich eine Finanzbehörde die bei anderen Finanzbehörden zugänglichen Informationen pflichtwidrig nicht besorgt hat oder wenn ihr von anderen Finanzbehörden deren Informationen nicht pflichtgemäß zur Verfügung gestellt wurden.

---

[41] Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6. Aufl. 2005, § 370 Rdnr. 196.

[42] FG Bremen v. 7.9.1993, II 50/91 K, EFG 1994, 6; Kürzinger in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 5. Aufl. 2004, 51.

[43] Vgl. auch Scheurmann-Kettner in Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl. 1996, § 370 Rz. 429.

(2) **Begrenzung des Schuldvorwurfs durch die erforderliche Schätzung**:

Im Falle der unterlassenen Abgabe einer Steuererklärung muss das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen schätzen. Es hat keinen Ermessensspielraum (§ 162 Abs. 1 Satz 1 AO). Ist daher ein Steuerbürger dem Finanzamt bekannt, so ist es nicht möglich, dass eine Steuerfestsetzung unterbleibt. Ist sie dennoch unterblieben, so fällt dies in den Verantwortungsbereich der Finanzbehörde. **Der Strafvorwurf lässt sich** deshalb **nicht darauf stützen, dass eine Steuer nicht festgesetzt wurde** (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO). **Der Vorwurf kann immer nur darauf beschränkt sein, dass die Steuer „nicht in voller Höhe"** (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO) **festgesetzt worden sei**.

Unterblieb also der Erlass eines Schätzungsbescheides, so ist zum einen der Steuerbetrag zu ermitteln, der sich bei einer rechtzeitigen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ergeben hätte. Denn insoweit ist durch die Steuerfestsetzung in dem Schätzungsbescheid eine vollendete Steuerhinterziehung nicht eingetreten. Zum anderen ist hinsichtlich des Vorsatzes der Nachweis erforderlich, dass der Steuerbürger eine zumindest ungefähre Vorstellung über die Höhe des darüber hinausgehenden Steuerbetrages hatte.[44] Dies ist regelmäßig nicht der Fall, weshalb auch dieser Umstand jedenfalls beim Strafmaß mildernd zu berücksichtigen ist.

(3) **Durchsuchungsfälle**:

Hier besteht kein den Steuerbürger betreffender Zurechnungszusammenhang, wenn im Durchsuchungszeitpunkt die Veranlagungsarbeiten noch nicht allgemein abgeschlossen waren. Denn aufgrund der beschlagnahmten Unterlagen können sachgerechte Schätzungen durchgeführt werden. Unterbleiben solche Schätzungen, so fällt die Unterlassung erstmaliger oder erhöhter Steuerfestsetzungen gleichfalls in den Verantwortungsbereich der Finanzbehörden.

2.5. Vorsatz

(1) **Steuerlich erfasster Steuerbürger**:

Der Strafvorwurf zielt hier darauf ab, dass durch die unterlassene Abgabe einer Steuererklärung eine dauerhafte Vermeidung oder Verringerung der Steuerfestsetzung erreicht werden sollte. Ein derartiger Plan wäre bei einem dem Finanzamt bekannten Steuerbürger schon von vornherein zum Scheitern verurteilt. Denn es wäre nur eine Frage der Zeit, bis entsprechende - regelmäßig überhöhte - Steuerfestsetzungen vorgenommen würden. Ein solches Vorhaben kann somit **nur Steuerbürger** betreffen, **die ihre steuerrelevante Existenz gegenüber den Finanzbehörden verheimlichen wollen**.

(2) **Äußere Tatsache**:

Die unterlassene Abgabe einer Steuererklärung eines dem Finanzamt bekannten Steuerbürgers ist eine lediglich äußere Tatsache. Sie ermöglicht keinen Rückschluss auf den Grund für die unterbliebene Abgabe der Steuererklärung. Die Hinderungsgründe können unterschiedlichster Natur sein. Sie reichen zumeist von einer schlichten Schlamperei bis hin zu einer unzureichenden Organisation der Arbeitserledigung. **Die Hinderungsgründe belegen** mithin **regelmäßig keinen systematischen Ansatz zur bewusst und gewollt unterlassenen Abgabe einer Steuererklärung mit dem Ziel der vorsätzlichen Herbeiführung einer Steuerverkürzung**. Die Einleitung eines Strafverfahrens kommt daher regelmäßig erst dann in Betracht, wenn die Erklärungsfrist bereits erheblich überschritten worden ist und wenn der Steuerbürger die Abgabe der Steuererklärung trotz Androhung oder Festsetzung von Zwangsgeldern auch weiterhin unterließ.[45]

Davor eingeleitete Steuerstrafverfahren beruhen grundsätzlich auf Vermutungen; prinzipiell lässt sich noch nicht einmal der Anfangsverdacht für eine Steuerhinterziehung überzeugend herleiten. Der Bundesgerichtshof stellt darüber hinaus fest, dass sich

---

[44] BGH v. 27.11.2002, 5 StR 127/02, wistra 2003, 266.

selbst der **Versuch einer Steuerhinterziehung nicht** ohne weiteres **schon deshalb** ergibt, **weil ein Steuerbürger die Frist zur Abgabe der Steuererklärung hat verstreichen lassen**. Ein Landgericht muss sich daher mit den Gründen der unterlassenen Abgabe einer Steuererklärung auseinandersetzen.[46] **Dabei wird sich im Regelfall herausstellen, dass der Bereich des Leichtfertigkeitsvorwurfs nicht überschritten wurde**.

(3) **Steuerlich beratener Steuerbürger**:

Hat ein Steuerbürger einem Steuerberater die Erfüllung seiner steuerlichen Belange übertragen, so dokumentiert die Beauftragung gerade den Willen zur Abgabe der Steuererklärungen. **Der Vorwurf der Steuerhinterziehung im Falle der Nichtabgabe einer Steuererklärung durch einen dem Finanzamt bekannten und steuerlich beratenen Steuerbürger wird** sich daher nur schwer begründen lassen; er wird **regelmäßig am Fehlen des Nachweises eines entsprechenden Vorsatzes scheitern**.

3. Fazit

Die Vorhaltung einer unrichtig oder unvollständig abgegebenen Steuererklärung rechtfertigt für sich allein nicht den Strafvorwurf, dadurch eine vollendete Steuerhinterziehung begangen zu haben, da alle Tatbestandsmerkmale erfüllt sein müssen. Ebenso ist aus der bloßen Nichtabgabe einer Steuererklärung nicht bereits aus sich heraus der Schuldvorwurf ableitbar, dadurch eine vollendete Steuerhinterziehung bewirkt zu haben, da es sich dabei um einen nur äußeren und daher aufzuklärenden Tatumstand handelt. Aspekte dieser Art in substantiiert dargelegter Form sind daher für eine falladäquate Verständigungsmöglichkeit mit den Strafverfolgungsbehörden durchaus geeignet, und zwar auch dann, wenn darin nur strafmaßbestimmmende Faktoren erblickt werden sollten.

---

[45] OFD Karlsruhe v. 2.2.2004, S 0700-0735, S 0700, S 0735, juris.

[46] BGH v. 30.9.1980, 5 StR 394/80, HFR 1981, 286.