



Dr. Ingo Minoggio



Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 28.10.2020 – 1 StR 158/20: Das Kompensationsverbot bei der Berechnung einer Steuerverkürzung steht einer Verrechnung von Vorsteuer und Umsatzsteuer nicht entgegen, solange eine nicht erklärte steuerpflichtige Ausgangsleistung eine tatsächlich durchgeführte Leistung war und die hierbei verwendeten Wirtschaftsgüter legal unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden.

Sachverhalt:

Die Angeklagte hatte von 2016 bis 2019 im Internet als Influencerin Schönheitsbehandlungen in Form von Lippenvergrößerungen und Nasenkorrekturen mittels Hautunterspritzung mit Hyaluronsäure angeboten. Die Fertigspritzen für die Behandlung erwarb sie zu einem üblichen Preis von 200 € für zwei Spritzen von je 1 ml ebenfalls im Internet. In der Regel genügte 1 ml Hyaluronsäure für eine Behandlung. Das durchschnittlich erzielte Behandlungsentgelt lag bei 300 € für eine Unterspritzung. Die für die Schönheitsbehandlung erforderliche Zulassung als Heilpraktikerin besaß die Angeklagte nicht. Aufgrund von Behandlungsfehlern kam es teilweise zu Körperverletzungen bei den Kunden.

Da die Angeklagte ihre Einnahmen verschwieg und bei ihr keine Buchführungsunterlagen gefunden wurden, schätzte das Landgericht im Strafverfahren die mit den Behandlungen erzielten

Umsätze für 2016 auf 120 T €, für 2017 auf 180 T € und für den Zeitraum von Januar 2018 bis Februar 2019 auf knapp 20 T € monatlich. Durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen hinterzog die Angeklagte damit nach Berechnung des Landgerichtes knapp 120 T € Umsatzsteuer. Während der laufenden Hauptverhandlung glich sie den Steuerschaden komplett aus.

Das Landgericht verurteilte die Angeklagte wegen Umsatzsteuerhinterziehung sowie wegen Betruges, Körperverletzung und unerlaubter Ausübung der Heilkunde zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und acht Monaten. Die von der Angeklagten eingelegte Revision war erfolgreich. Der Bundesgerichtshof hob das Urteil teilweise auf.

Entscheidungsgründe:

Die Richter des Bundesgerichtshofes stellten fest, dass das Landgericht bei der Ermitt-

lung der Umsatzsteuerverkürzungsbeträge im Schätzwege die Vorsteueransprüche aus dem Einkauf der Spritzen unzutreffend nicht berücksichtigt hatte.

Das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO stehe in der vorliegenden Konstellation einer Verrechnung von Vorsteuer und Umsatzsteuer nicht entgegen, da die nicht erklärten Ausgangsleistungen tatsächlich durchgeführt wurden und die hierbei verwendeten Wirtschaftsgüter unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden. Die Angeklagte habe die im Internet legal erworbenen Hyaluronsäurespritzen unzweifelhaft zur Durchführung der Schönheitsbehandlungen eingesetzt. Damit bestehe der erforderliche direkte und unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz.

Auch die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG – insbesondere der Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten

Rechnung als weitere materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug – lagen nach Auffassung der Bundesrichter vor. Das Landgericht hatte die Umsatzsteuerverkürzung nicht um die Vorsteuer reduziert, da die Angeklagte die gezahlte Vorsteuer nicht geltend gemacht hatte. Hierzu sei sie mangels ordnungsgemäßer Rechnungen nicht berechtigt gewesen. Im Widerspruch zu dieser Position standen aber die weiteren Feststellungen des Landgerichtes, dass die Angeklagte die Spritzen legal im Internet erworben hatte.

Aus Sicht der Richter des Bundesgerichtshofes dürften deshalb mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit damals im jeweiligen Besteuerungszeitraum Rechnungen im Sinne des §§ 14, 14a UStG vorgelegen haben, die zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Diese seien im Rahmen der Schätzung der Umsatzsteuerverkürzung zugunsten der Angeklagten zu berücksichtigen. Angesichts des Einkaufspreises und des erzielten Behandlungspreises verbleibe aber auf jeden Fall eine zu erklärende Umsatzsteuerzahllast, sodass nur die Höhe der Steuerverkürzung und damit der Schuldumfang unzutreffend ermittelt seien. Ein kompletter Wegfall des Steuerschadens sei auszuschließen.

Praxishinweis:

Bereits im Jahr 2018 hatte der Bundesgerichtshof (Urteil vom 13.09.2018, 1 StR 642/17, Profile 1/2019, S. 16) seine Rechtsprechung zur Bestimmung des steuerlichen Schadens bei der Umsatzsteuerhinterziehung grundlegend geändert. Unter Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung hatten die Richter entschieden, dass Vorsteuern bei der Ermittlung des Verkürzungsumfanges unmittelbar mindernd angesetzt werden können, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht und es wahrscheinlich ordnungsgemäße Eingangsrechnungen gegeben hatte. Zuvor war die Vorsteuer unter Anwendung des Kompensationsverbotes gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO nur auf Strafzumessungsebene als Strafmilderungsgrund berücksichtigt worden.

Grundsätzlich besagt das Kompensationsverbot, dass eine Steuerhinterziehung auch dann vorliegt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen

hätte beansprucht werden können. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Regelung verhindern, dass ein Steuerpflichtiger, der falsche Angaben macht, bei einer späteren Tatentdeckung mit Erfolg einwenden kann, er hätte aus anderen Gründen die Mehrsteuern nicht geschuldet.

Diese grundlegende Rechtsprechungsänderung zum Kompensationsverbot bei der Umsatzsteuerverkürzung muss damit in allen Strafverfahren für die Verteidigung zur Begrenzung des strafrechtlich zugrunde liegenden Steuerschadens eingesetzt werden, die bislang noch nicht rechtskräftig abgeschlossen sind. Manchmal wird die Änderung noch übersehen und der verschwiegene Wareneinkauf nur ertragsteuerlich berücksichtigt. Die Einschränkung des Kompensationsverbotes gilt auch nicht nur für die Konstellation der Umsatzsteuerhinterziehung durch Nichtabgabe, sondern auch für die Fälle der Abgabe von unzutreffenden Umsatzsteuerklärungen oder Voranmeldungen. Die Argumente lassen sich hierauf komplett übertragen.

Nicht selten wird in der Praxis aber im weiteren Verlauf des Verfahrens auch darum gestritten, ob die materiell-rechtlichen Voraussetzungen im Sinne des § 15 UStG tatsächlich im Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vorlagen. Gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG ist u.a. Anspruchsvoraussetzung für einen Vorsteuerabzug der Besitz einer nach §§ 14, 14a UStG ordnungsgemäß ausgestellten Rechnung oder Gutschrift zum damaligen Zeitpunkt. Der Bundesgerichtshof folgt in diesem Zusammenhang in Steuerstrafverfahren generell der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur sachlich-rechtlichen Bedingung der Rechnungsstellung für den Vorsteuerabzug (vgl. BGH, Urteil vom 22.07.2015, 1 StR 447/14). Die Rechnung dient also nicht nur zum Beweis des Vorsteueranspruchs, sondern der Besitz ist auch im Strafverfahren materiell-rechtliche Voraussetzung für die Berücksichtigung der Vorsteuer.

Die vorliegende Entscheidung des Bundesgerichtshofes bietet der Verteidigung in derartigen Konstellationen eine weitere gute Argumentationshilfe für die Anerkennung eines Vorsteuerabzuges bei der Berechnung der Steuerverkürzung auf Tatbestandsebene: Wenn es einen legalen Erwerbsvorgang für die einge-

setzten Waren im Inland gab, kann mit dieser Entscheidung auf die strafrechtliche Anerkennung eines Vorsteuerabzuges gedrängt werden. Denn es ist bei legalen Wareneinkäufen im Inland im Regelfall davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistungen ordnungsgemäße Rechnungen vorlagen und damit ein Vorsteuerabzug bestand.

Dies bedeutet für die steuerstrafrechtliche Beratung, dass bei nicht mehr aufzufindenden oder zu beschaffenden Rechnungsunterlagen des Mandanten zu den legalen Wareneinkäufen für eine strafrechtliche Anerkennung des Vorsteuerabzuges möglichst konkret dargelegt werden sollte, über welchen legalen Erwerbsvorgang die Waren beschafft wurden und warum es deshalb wahrscheinlich ist, dass damals ordnungsgemäße Eingangsrechnungen vorlagen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug damit aber trotz dieser positiven Rechtsprechungsentwicklung weiterhin, wenn die Wareneinkäufe bewusst als Schwarzeinkäufe ohne Rechnung getätigt wurden. In einem solchen Fall sind die Vorsteuern auch strafrechtlich weder auf Tatbestandsebene abzuziehen, noch sind sie als „fiktive Vorsteuern“ auf Strafzumessungsebene zu berücksichtigen, da materiell-rechtlich nie ein Vorsteueranspruch bestand.

Die dargestellte Rechtsprechungsänderung zur Berechnung des Umsatzsteuerverkürzungsschadens hat nicht nur Auswirkungen auf den konkreten Schuldumfang und die Bestimmung der Rechtsfolge einer Steuerstraftat, für die die Höhe des Steuerschadens neben anderen Faktoren ein erhebliches Kriterium im Rahmen des § 46 StGB (Strafzumessungsfaktoren) darstellt. Entscheidend kann der Abzug der Vorsteuern auf Tatbestandsebene vielmehr auch für das Erreichen bestimmter Wertgrenzen im Steuerstrafverfahren sein. Ab 50.000 € Hinterziehungsvolumen für eine Steuerart in einem Veranlagungszeitraum liegt in der Regel ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO mit einer höheren Strafandrohung vor. Ab 25.000 € verkürzter Steuer greift bei einer Selbstanzeige der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO, der für eine Straffreiheit zusätzlich zu den sonstigen Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige noch die Zahlung von gestaffelten Strafzuschlägen gemäß § 398a Abs. 1 AO voraussetzt.

2 Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 24.11.2020 – 1 K 395/18: Ermittlungsmaßnahmen eines Außenprüfers dürfen zulässigerweise eine Doppelfunktion in Form der Ermittlung des steuerlichen und des strafrechtlichen Sachverhaltes erfüllen. Daraus, dass das Finanzamt die Betriebsprüfung vorrangig zur Vorbereitung einer Fahndungsprüfung mit nachfolgendem Steuerstrafverfahren eingesetzt hat, erwächst noch kein steuerliches Beweisverwertungsverbot.

Sachverhalt:

Bei der Klägerin handelt es sich um eine GmbH, die den Handel und die Durchführung von diversen Diensten zum Unternehmensgegenstand hat. Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer hatte mit der Klägerin im Jahr 2008 einen Vertrag über den Tausch von Depotpositionen beschlossen und einen Anteil von 31,41 % aus seinem Privatdepot an die Klägerin abgetreten. Im Gegenzug übertrug die Klägerin an den Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer aus ihrem Depot Aktien und Anteile im Wert von 280 T €. Sie beglich auch Rechtsberatungs- und -verfolgungskosten in Höhe von knapp 40 T €, die der Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin in diesem Zusammenhang in Rechnung gestellt hatte.

Im Rahmen einer Außenprüfung erkannte die Betriebsprüferin die Übertragung der Anteile an dem Privatfonds nicht an und ordnete deshalb die Übertragung der Aktien und Anteile von der Klägerin an den Gesellschafter-Geschäftsführer ohne Gegenleistung als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung ein. Hierin sei ebenso wie in der Übernahme der Rechtsberatungskosten eine vGA an den Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer zu sehen. Daneben erkannte die Prüferin eine weitere Forderungsabtretung der Klägerin an eine dritte Firma im Zusammenhang mit Vergleichsabschlüssen im Rahmen von mehreren Zivilverfahren in Höhe von 3,2 Mio. € nicht an und sah hierin ebenfalls mangels Gegenleistung eine vGA.

Im Verlauf der Prüfung wurde ein Steuerstrafverfahren gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer eingeleitet. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens kam es sogar noch zu einer weiteren Durchsuchung. Zu den näheren Umständen der zwingend notwendigen Mitteilung der Verfahrenseinleitung (vgl. § 397 Abs. 3 AO) und einer sofortigen Unterbrechung der Betriebsprüfung gemäß § 10 BpO ab Anfangsverdacht finden sich keine Ausführungen in der Entscheidung. Verstöße gegen diese Verfahrensvorschriften haben die Finanzrichter offenbar nicht festgestellt und mussten diese also auch nicht in ihre

Beurteilung möglicher Beweisverwertungsverbote einbeziehen.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen aus der Außenprüfung folgend Änderungsbescheide für 2008. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.

Die Klage hinsichtlich des Depottausches und der damit im Zusammenhang stehenden Beratungskosten wurde ebenfalls abgewiesen. Nur hinsichtlich der vGA in Höhe von 3,2 Mio. € im Zusammenhang mit den Zivilverfahren nahm das Finanzgericht entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung zumindest teilweise eine Gegenleistung an, allerdings nur in Höhe von 10 % des Nennbetrages der übertragenen Forderung, sodass sich die vGA um 10 % reduzierte. Nichtzulassungsbeschwerde ist eingelegt (BFH, Aktenzeichen I B 14/21).

Entscheidungsgründe:

Die Finanzrichter lehnten in der Urteilsbegründung ausdrücklich ein von der Klägerin geltend gemachtes Verwertungsverbot für sämtliche Feststellungen des Finanzamtes ab. Im Steuerrecht könnten nur eklatante Grundrechtsverstöße ein Verwertungsverbot bewirken. Ein solcher Grundrechtsverstöße sei vorliegend nicht ersichtlich.

Ein solches Verwertungsverbot ergebe sich nicht allein daraus, dass das Finanzamt die Betriebsprüfung vorrangig zur Vorbereitung einer Fahndungsprüfung mit nachfolgendem Steuerstrafverfahren eingesetzt habe. Auch nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens sei der Steuerpflichtige vollumfänglich zur Mitwirkung im Besteuerungsverfahren verpflichtet. Eine sich gegenseitig ausschließende Zuständigkeit von Außenprüfung und Steuerfahndung bestünde nicht. Ermittlungsmaßnahmen des Außenprüfers dürften eine Doppelfunktion inne haben, einerseits die Ermittlung des steuerlichen Sachverhaltes und andererseits die Ermittlung des strafrechtlichen Sachverhaltes. Deshalb sei in der Rechtsprechung anerkannt, dass die Anordnung einer Außenprüfung auch zulässig sei, soweit ausschließlich festgestellt werden soll, ob und inwieweit Steuerbeträge hinterzogen oder leichtfertig verkürzt worden seien.

Etwas anderes gelte nicht, nur weil während des laufenden finanzgerichtlichen Verfahrens von der Finanzverwaltung weitere Fahndungsmaßnahmen ergriffen wurden, die auch der Feststellung des streitgegenständlichen Themenkomplexes dienen.

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung ist eine der seltenen finanzgerichtlichen Entscheidungen, in denen überhaupt ein Beweisverwertungsverbot thematisiert wird. Das Urteil belegt erneut, wie hoch die Anforderungen an ein steuerliches Verwertungsverbot sind. Ein solches kommt nur bei massiven Grundrechtsverstößen in Betracht. Für den Berater führt dies dazu, dass er ein Beweisverwertungsverbot möglichst schon im Verlauf der Prüfung und im Rahmen des behördlichen Verfahrens thematisiert. Er sollte versuchen, dieses strategisch als Argumentationshilfe für eine vernünftige inhaltliche Lösung einzusetzen. Ein geltend gemachter Verfahrensverstöße hat erfahrungsgemäß wegen des für die Finanzverwaltung ebenfalls nur schwer zu kalkulierenden Risikos einer fehlenden Verwertbarkeit der Feststellungen in einem früheren Verfahrensstadium oftmals einen größeren strategischen Nutzen für eine Gesamtlösung, als dass es sich anbietet, tatsächlich auf die Durchsetzbarkeit dieses Beweisverwertungsverbot bei Gericht als Kern einer Gesamtstrategie zu setzen. Die Durchsetzbarkeit eines Beweisverwertungsverbot ist generell mit erheblichen Unsicherheiten für alle Beteiligten behaftet. Dies kann zu Verhandlungsbereitschaft bei allen Beteiligten führen.

Liegt in einem Verfahren hingegen ausnahmsweise tatsächlich ein gravierender Rechtsverstöße und damit ein steuerliches Beweisverwertungsverbot vor, bestehen im Besteuerungsverfahren sogar Chancen, dass die Finanzverwaltung den Verfahrensverstöße nicht durch erneute, zulässige Ermittlungshandlungen heilen kann. Eine umfassende Fernwirkung eines Beweisverwertungsverbot hatte insbesondere das niedersächsische Finanzgericht nach einer unzulässigen Ausdehnung einer Durchsuchungsmaßnahme auf Räume einer Mitbewohnerin bejaht (Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 20.09.2018 – 11

K 267/17, Profile 2/2019, S. 20). Die hieraus resultierenden Erkenntnisse durften insgesamt nicht mehr verwertet werden.

Es kam aus Sicht der niedersächsischen Finanzrichter für die Annahme eines Beweisverwertungsverbotes nicht darauf an, dass im parallel laufenden Strafverfahren keine Beschwerde gegen die rechtswidrige Ausdehnung der Durchsuchungsmaßnahme eingelegt wurde, da es tatsächlich keinen Durchsuchungsbeschluss für diese Räume gab und deshalb kein Beschluss rein formal eine entsprechende Tatbestandswirkung entfalten konnte. Als Berater wird man in derartigen Konstellationen aber immer daran denken müssen, vorsorglich im par-

allel laufenden Strafverfahren alle Rechtsbehelfe gegen Beschlüsse auszuschöpfen – dies allerdings erst nach Prüfung und in der Regel nach erster Akteneinsicht, nicht sofort nach Ende der Durchsuchung – und eine Entscheidung über die Rechtswidrigkeit der Maßnahme im Strafverfahren möglichst herbeizuführen.

Die vorliegende Entscheidung des Finanzgerichtes Nürnberg stellt im Übrigen keinen Freibrief für die Finanzverwaltung dar. Denn generell gilt: Wenn die Finanzverwaltung willkürlich gegen Verfahrensvorschriften verstößt, existieren durchaus gute Ansatzpunkte für die Durchsetzung eines steuerlichen oder strafrechtlichen

Beweisverwertungsverbotes. Erheblich ist vor allem, wenn das Finanzamt bewusst die Beschuldigtenrechte (insbesondere die Belehrung über das Aussageverweigerungsrecht, das Anwaltskonsultationsrecht und das steuerliche Zwangsmittelverbot) trotz des Vorliegens eines strafrechtlichen Anfangsverdachts umgeht. So muss bei einem Anfangsverdacht die Betriebsprüfung gemäß § 10 BpO unterbrochen werden, bis dem Steuerpflichtigen die Einleitung des Steuerstrafverfahrens und seine Rechte mitgeteilt wurden (§ 397 Abs. 3 AO). Wird diese Vorschrift missachtet, können die hieraus resultierenden Erkenntnisse unverwertbar sein.

3 Landgericht Stuttgart, Urteil vom 25.11.2019 – 6 Kls 144 Js 105277/11: Der Sperrgrund der Tatentdeckung gemäß § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO liegt bei einer Selbstanzeige in der Regel bereits vor, wenn unter Berücksichtigung der Steuerquelle oder der zum Auffinden der Steuerquelle bekannten Umstände nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat nahe liegt.

Sachverhalt:

Der Angeklagte war bereits seit 1992 alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer einer GmbH, die asiatische Waren importierte und diese als Großhändler an Einzelhändler und große Handelsunternehmen weiterverkaufte. 1994 gründete der Angeklagte zwei Ltd., wovon eine ihren Sitz auf den British Virgin Islands hatte. Diese fungierte zum Schein als Direktor der anderen Ltd., tatsächlich diente sie aber als reine „Briefkastenfirma“ dazu, über verdeckte Gewinnausschüttungen Gelder ins Privatvermögen des Angeklagten zu transferieren. Zu diesem Zweck war der Angeklagte noch über einen Treuhänder an einer weiteren Ltd. mit Sitz auf den British Virgin Islands beteiligt und unterhielt auch private Konten im Ausland, aus welchen er Kapitaleinkünfte erzielte. Die verdeckten Gewinnausschüttungen an die beiden Gesellschaften im Ausland und die erzielten Kapitaleinkünfte auf seinen ausländischen Konten erklärte der Angeklagte dem Finanzamt nicht. Hierdurch hinterzog er in den Jahren 2003 bis 2009 1,4 Mio. € Einkommensteuern.

2011 wurde der Angeklagte bei einer Zollkontrolle an der Autobahn angehalten. Im Auto fanden sich umfangreiche Unterlagen zu den dem Finanzamt unbekanntem Firmen, zu den Auslandsgeschäften dieser Firmen sowie Stempel dieser Firmen. Zudem waren unter einer Abdeckung im Kofferraum noch ein USB-Stick der Bank

für das ausländische Privatkonto sowie weitere Unterlagen zur Abwicklung von Bankgeschäften im Ausland versteckt. Eine telefonische Anfrage der Zollbeamten beim zuständigen Finanzamt direkt am nächsten Tag ergab, dass dort keine ausländischen Kapitaleinkünfte bekannt waren. Eine Woche später reichte der Angeklagte eine Selbstanzeige bei der Finanzverwaltung ein, aus der sich seine nicht gemeldeten Einkünfte überschlüssig ergaben. Die hinterzogenen Steuern zahlte er im weiteren Verlauf des Verfahrens. Er wirkte bei der Aufklärung mit und legte im Strafprozess ein umfassendes Geständnis ab.

Das Landgericht verurteilte den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von 2 Jahren, ausgesetzt zur Bewährung. Die Selbstanzeige erkannte es nicht als wirksam an.

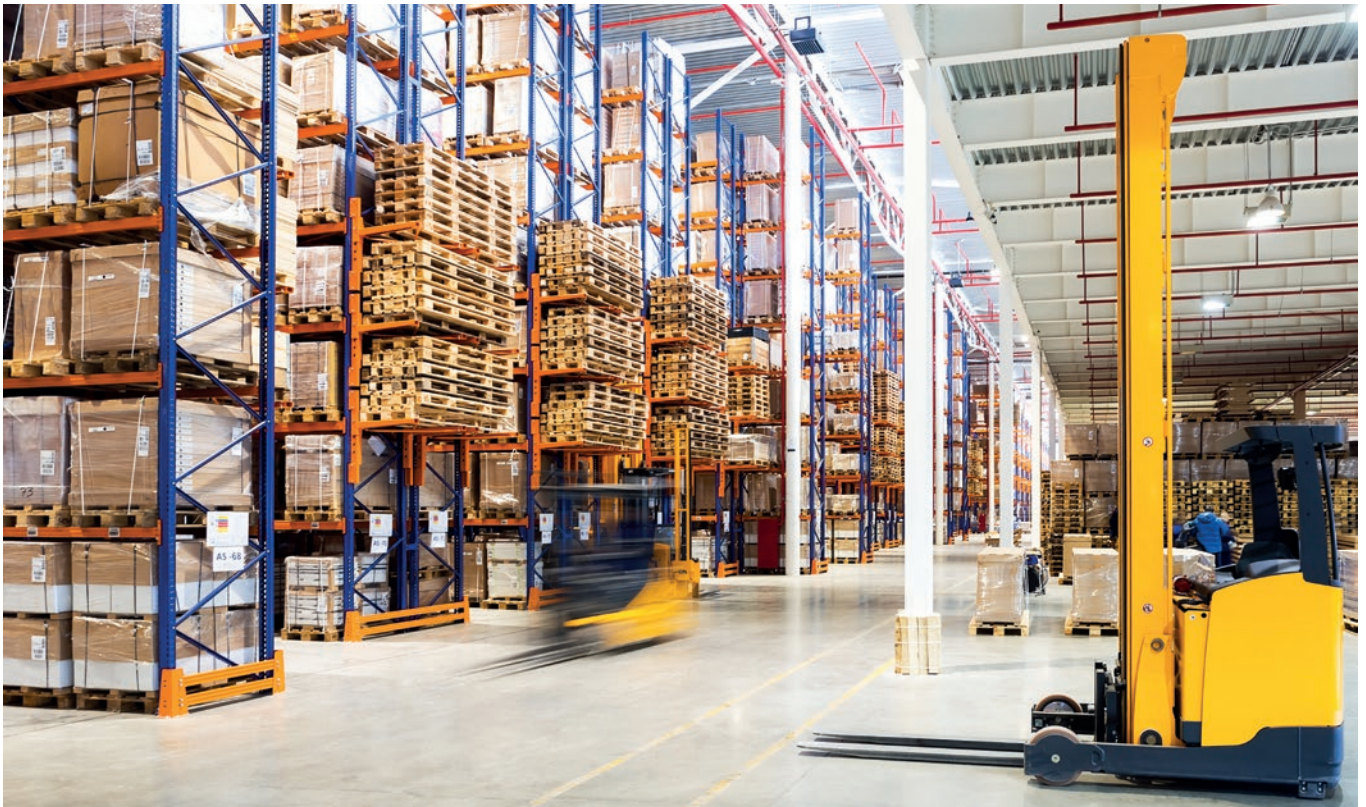
Entscheidungsgründe:

Die Strafrichter vertraten die Auffassung, dass es sich bei dem nach der Zollkontrolle eingereichten Schreiben nicht um eine wirksame und damit strafbefreiende Selbstanzeige im Sinne des § 371 Abs. 1 S. 1 AO handelte, da der Sperrgrund der Tatentdeckung gemäß § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO vorlag. Eine Tat sei entdeckt, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit einer verurteilenden Erkenntnis gegeben sei. Ein hinreichender Tatverdacht sei dabei nicht erforderlich. Es genüge, dass konkrete Anhaltspunkte für

die Tat als solche bekannt seien. An die Wahrscheinlichkeitsprognose seien folglich keine zu hohen Anforderungen zu stellen. Eine Tatentdeckung sei in der Regel bereits anzunehmen, wenn unter Berücksichtigung der bekannten Umstände nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat nahe liege.

Vorliegend sei von einer Tatentdeckung aufgrund der Umstände und Erkenntnisse der Zollkontrolle auszugehen. Es seien umfangreiche Unterlagen zu ausländischen Firmen und ausländischen Kapitaleinkünften gefunden worden, die teilweise noch unter einer Abdeckung versteckt waren und die dem Finanzamt nicht bekannt gewesen seien. Diese Unterlagen und auch die Umstände des Auffindens legten für das Finanzamt nach Information durch die Zollbeamten den Verdacht nahe, dass der Angeklagte Kapitaleinkünfte aus ausländischen Quellen nicht in seinen Steuererklärungen angegeben habe. Hiermit rechnete auch der Angeklagte, da er sich nach Beratung mit seinen Anwälten zur Erstattung einer Selbstanzeige entschloss. Die Sperrwirkung beziehe sich auf alle Einkünfte dieser Steuerart. Dies gelte unabhängig davon, ob tatsächlich alle nachträglich erklärten Einkünfte entdeckt worden wären.

Im Rahmen der Strafzumessung sei neben dem Geständnis, den weit zurückliegenden Taten, der umfassenden Mitwirkung bei der Ermittlung der Besteue-



rungsgrundlagen und der frühen Schadenswiedergutmachung insbesondere strafmildernd zu berücksichtigen, dass es sich um eine so genannte „verunglückte Selbstanzeige“ handle. Dies wirke sich besonders stark strafmildernd aus und führe im Ergebnis dazu, dass trotz der hohen Hinterziehungssumme von oberhalb einer Million €, dem längeren Tatzeitraum und einer einschlägigen Vorstrafe mit noch laufender Bewährungszeit eine Gesamtstrafe von zwei Jahren ausgerechnet werden konnte.

Praxishinweis:

Das vorliegende Urteil des Landgerichtes Stuttgart stellt eine der seltenen Entscheidungen zum Anwendungsbereich der Sperrgründe für eine Selbstanzeige dar. Zu berücksichtigen ist bei der Tatentdeckung immer, dass diese eine objektive und eine subjektive Komponente enthält. So müssen die Steuerstraftaten zum einen objektiv im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt sein und zum anderen der Täter dies subjektiv bereits wissen oder zumindest bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen müssen. Gibt es für den Mandanten keine konkreten Erkenntnisse darüber, dass das Finanzamt Hinweise auf Steuerstraftaten vorliegen hat, muss er nicht mit einer bereits erfolgten Tatentdeckung rechnen und kann auch dann noch eine

wirksame Selbstanzeige erstatten, wenn das Finanzamt die Tat längst entdeckt hat.

In der Selbstanzeigeberatung des Mandanten wird der Berater deshalb in der Regel schnell handeln müssen. Dies gilt umso mehr, wenn der Mandant – wie in der vorliegenden Konstellation – von Kontrollen oder sonstigen Hinweisen an das zuständige Finanzamt berichtet. Sind die Besteuerungsgrundlagen nicht bekannt, muss zur Sicherheit zunächst relativ großzügig geschätzt werden. Sämtliche Unsicherheiten sollten über Sicherheitszuschläge abgedeckt werden. Es stellt in der Praxis erfahrungsgemäß kein Problem dar, die Werte im Nachgang anhand von zwischenzeitlich angeforderten und ausgewerteten Unterlagen zu reduzieren. Wurden die hinterzogenen Beträge hingegen nicht für den Mindestberichtigungszeitraum und die jeweilige Steuerart vollständig erklärt, ist die Selbstanzeige wegen des Verstoßes gegen § 371 Abs. 1 AO und den dort normierten inhaltlichen und zeitlichen Vollständigkeitsgrundsatz unwirksam.

Das Urteil belegt zudem, dass es in einer derartigen Situation der relativ sicheren Aufdeckung von Steuerstraftaten – unabhängig von der Rechtsfrage nach einer Tatentdeckung als Sperrgrund – strategisch richtig sein kann, aktiv zu werden

und eine Nacherklärung abzugeben. Denn ohne die verunglückte Selbstanzeige wäre es in der vorliegenden Konstellation (laufende Bewährung, einschlägige Vorstrafe, Höhe des Schadens) kaum noch möglich gewesen, noch eine Freiheitsstrafe im bewährungsfähigen Bereich (nur bis zu 2 Jahre) zu erreichen. Die Versendung der Nacherklärung war deshalb in diesem Einzelfall trotz Unwirksamkeit der Selbstanzeige strategisch genau richtig, da sie auch als „verunglückte Selbstanzeige“ einen wesentlichen Strafmilderungsgrund darstellte. ✔

Autoren:

Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

*59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;*

*48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;*

*mail@minoggio.de
www.minoggio.de*