Dieter Hild

Steuerabwehr aufgrund eines Steuerstrafverfahrens

Steuerfestsetzung

Steuervollstreckung

Steuerprozess

Kompakte Darstellung für die Praxis

HDS Verlag

Dieter Hild

Steuerabwehr aufgrund eines Steuerstrafverfahrens

Steuerfestsetzung Steuervollstreckung Steuerprozess
Kompakte Darstellung für die Praxis

2019
HDS-Verlag
Weil im Schönbuch

HDS
Verlag

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über http://dnb.de abrufbar

ISBN E-Book: 978-3-95554-482-9
ISBN Print: 978-3-95554-432-4

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.

© 2018 HDS-Verlag
www.hds-verlag.de
info@hds-verlag.de

HDS-Verlag Weil im Schönbuch

Der Autor

Steuerberater Dipl-Vw. **Dieter Hild**. Der Autor war als Vorstandsmitglied einer größeren Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für das Steuerrecht verantwortlich. Seine jahrzehntelange Tätigkeit in der Steuerberatung führte zu zahlreichen Publikationen in Steuerfragen und zur konzeptionellen Entwicklung des Weiterbildungsstudiums Steuerstrafrecht an der FernUniversität in Hagen. Seine heutigen Aktivitäten konzentrieren sich auf die steuerliche Unterstützung von Strafverteidigern in signifikanten Steuerstrafverfahren und von Beraterkollegen in damit verbundenen Rechtsbehelfsverfahren (hild@hildonline.de).

Vorwort

In einem Steuerstrafverfahren wird das Vorliegen der objektiv erfolgten Verkürzung des Steueranspruchs nicht stets bis in die letzte Einzelheit überprüft, sondern aufgrund der Meinung der Steuerfahndung oftmals angenommen. Dadurch ist es nicht ausgeschlossen, dass ein aus steuerrechtlichen Gründen strafloser Sachverhalt zu einer – noch dazu einvernehmlichen – Verurteilung führt (RiBGH Jäger). Daher befasst sich das Buch aus Sicht der Verteidigung mit der steuerrechtlichen Seite in einem Steuerstrafverfahren und mit damit verbundenen Steuerstreitverfahren.

Vorrangig geht es um die Frage, ob der von der Steuerfahndung behauptete Steueranspruch überhaupt besteht und wenn er bestehen sollte, ob er auch tatsächlich verkürzt wurde. Dazu wendet sich der erste Teil des Buches mit den Darlegungen zum Bereich der Steuerfestsetzung an Strafverteidiger im Hinblick auf ihr Bestreben an einer für ihren Mandanten möglichst günstigen Verfahrenserledigung und gleichermaßen an den hinzugezogenen Steuerberater mit seiner Aufgabe, dem Strafverteidiger dafür steuerrechtlich überzeugende Argumente oder relativierende Einwendungen an die Hand zu geben.

Auch bei einer erfolgreichen Strafverteidigung – ohne Bezahlung der streitigen Steuerforderungen – sind die steuerrechtlichen Auseinandersetzungen regelmäßig nicht beendet. Die Steuerbescheide sind in der Welt. Forderungen daraus werden von den Finanzbehörden zügig beigetrieben, weshalb die Abwendung von Vollstreckungsmaßnahmen vielfach notwendig ist. Finanzgerichtliche Verfahren kommen hinzu, die fast durchweg unvermeidbar sind. Dazu wendet sich der zweite und dritte Teil des Buches mit den Darlegungen zum Bereich der Steuervollstreckung und des Steuerprozesses an den steuerlichen Berater des betroffenen Mandanten.

In Anbetracht der steuerlich ausgerichteten Ausführungen will das Buch zugleich bei der Bearbeitung allgemeiner Steuerfragen förderlich sein, zu denen es unabhängig von Steuerstrafverfahren hinreichend Anlässe gibt. So kann als Anlass beispielsweise der versäumte Einspruch gegen einen Vorbehaltsbescheid durch die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts insgesamt nachgeholt werden oder es kann die vollständige Beseitigung von Säumniszuschlägen durch die Vollziehungsaufhebung des Steuerbescheids erreicht werden. Auch sind Schätzungen ein Anlass, die in fast allen steuerlichen Außenprüfungen erfolgen und die anhand strikter Leitlinien behandelt werden. Ebenfalls als Beispiel werden im vierten Teil des Buches die häufig im Blickfeld der Finanzbehörden befindlichen Auslandskapitalgesellschaften mittelständischer Unternehmer als spezieller Befassungsgegenstand intensiv erörtert.

Den Belangen der steuerrechtlichen Verteidigung folgend wird eine kompakte Darstellung angestrebt. Diesem Zweck dient auch die Fallsammlung im fünften Teil des Buches, in dem 95 eigene und publizierte Praxisfälle sowie ergänzend einzelne Beispielsfälle dargestellt werden.

Konstanz, im Oktober 2018 **Dieter Hild**

Inhaltsverzeichnis

Der Autor V
Vorwort VII
Abkürzungsverzeichnis XVII

Erster Teil: Steuerfestsetzung 1

1. Einstieg in die Thematik 1

2. Steueranspruch 3
2.1 Ausgangslage 3
2.2 Mit voller Sicherheit bestehender Steueranspruch 4
2.2.1 Besteuerungsverfahren 4
2.2.2 Steuerstrafverfahren 5
2.3 Mit geringerer Sicherheit bestehender Steueranspruch 6
2.3.1 Mit größter Wahrscheinlichkeit bestehender Steueranspruch 6
2.3.2 Mit überwiegender Wahrscheinlichkeit bestehender Steueranspruch 6
2.3.3 Mit zureichender Wahrscheinlichkeit bestehender Steueranspruch 6
2.4 Mit keiner Sicherheit bestehender Steueranspruch 6
2.4.1 Ungerechtfertigter Steueranspruch 6
2.4.2 Unklarer Steueranspruch 7
2.4.3 Zweifelhafter Steueranspruch 8

3. Steuerbescheid 10
3.1 Ausgangslage 10
3.2 Bestandskraft des Steuerbescheids 10
3.2.1 Besteuerungsverfahren 10
3.2.2 Steuerstrafverfahren 11
3.3 Bindungswirkung des Steuerbescheids 12
3.3.1 Besteuerungsverfahren 12
3.3.2 Steuerstrafverfahren 12

4. Neue Tatsache 17
4.1 Ausgangslage 17
4.2 Kennzeichnung der neuen Tatsache 17
4.2.1 Merkmal der neuen Tatsache 17
4.2.2 Bekannte Tatsache 18
4.2.3 Als bekannt geltende Tatsache 19
4.2.4 Tatsachenkausale Steuererhöhung 19

4.2.5 Beweislast zur neuen Tatsache . . . 20
4.3 Steuerstrafverfahren . . . 21

5. Verjährung . . . 23
5.1 Ausgangslage . . . 23
5.2 Festsetzungsverjährung . . . 23
5.2.1 Fristablauf im Regelfall (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) . . . 23
5.2.2 Fristablauf im Verkürzungsfall (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) . . . 25
5.2.3 Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO . . . 25
5.2.4 Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO . . . 27
5.2.5 Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 2 AO . . . 29
5.2.6 Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO . . . 30
5.2.7 Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO . . . 30
5.3 Verfolgungsverjährung . . . 30
5.3.1 Kennzeichnung der Verfolgungsverjährung . . . 30
5.3.2 Zehnjährige Verfolgungsverjährung (§ 376 AO) . . . 32
5.4 Zahlungsverjährung . . . 34
5.4.1 Regelfall . . . 34
5.4.2 Sonderfall . . . 36

6. Schätzung . . . 37
6.1 Ausgangslage . . . 37
6.2 Schätzungsbegründung . . . 38
6.2.1 Leitlinie . . . 38
6.2.2 Schätzung dem Grunde nach . . . 38
6.2.3 Schätzung dem Umfang nach . . . 44
6.2.4 Schätzung der Höhe nach . . . 44
6.3 Schätzungsdurchführung . . . 46
6.3.1 Leitlinie . . . 46
6.3.2 Erwiesene Besteuerungsgrundlagen . . . 46
6.3.3 Größtwahrscheinliche Besteuerungsgrundlagen . . . 47
6.4 Schätzungsüberprüfung . . . 49
6.4.1 Leitlinie . . . 49
6.4.2 Überprüfungskriterien . . . 49
6.5 Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren . . . 50

7. Vollziehungsaussetzung und Vollziehungsaufhebung . . . 53
7.1 Ausgangslage . . . 53
7.2 Aussetzung der Vollziehung . . . 53
7.2.1 Verfahrenskennzeichnung . . . 53
7.2.2 Einspruch . . . 54
7.2.3 Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids . . . 60

7.2.4 Unzureichende Mitteilung der Besteuerungsunterlagen 61
7.2.5 Sicherheitsleistung zur Vollziehungsaussetzung 62
7.3 Aufhebung der Vollziehung 63

8. Anrechnungsverfügung 65
8.1 Ausgangszusammenhänge 65
8.2 Kennzeichnung der Anrechnungsverfügung 65
8.3 Änderung der Anrechnungsverfügung 66
8.3.1 Arglistige Täuschung 67
8.3.2 Unrichtige oder unvollständige Angaben 67
8.3.3 Tatsachenkenntnis 68
8.3.4 Zahlungsverjährung 69

9. Steuerhaftungsbescheid 71
9.1 Ausgangszusammenhänge 71
9.2 Haftung des Geschäftsführers 75
9.2.1 Haftung gemäß § 69 AO 75
9.2.2 Haftung gemäß § 71 AO 82
9.2.3 Rechtsschutz 84
9.3 Die Zweijahresfrist 85
9.3.1 Regelfall 85
9.3.2 Hinterziehungsfall 87

10. Tatsächliche Verständigung 89
10.1 Ausgangslage 89
10.2 Verfahrenskennzeichnung 89
10.2.1 Grundsätzliche Zusammenhänge 89
10.2.2 Voraussetzungen 90
10.2.3 Formalien 91
10.3 Muster für die kombinierte Verständigung 91

Zweiter Teil: Steuervollstreckung 95

11. Einstieg in die Thematik 95

12. Abgabenrechtlicher Steuerarrest 96
12.1 Ausgangslage 96
12.2 Verfahrenskennzeichnung 96
12.3 Arrestanordnung 97
12.3.1 Arrestanspruch 97
12.3.2 Arrestgrund 99

12.3.3 Vollziehungsfrist . . . 100
12.4 Rechtsschutz . . . 101
12.4.1 Arrestanordnung . . . 101
12.4.2 Pfändungsverfügung . . . 101
12.5 Schadensersatz . . . 102

13. Strafprozessualer Vermögensarrest . . . 103
13.1 Ausgangslage . . . 103
13.2 Verfahrenskennzeichnung . . . 104
13.3 Arrestanordnung . . . 104
13.3.1 Arrestanspruch . . . 104
13.3.2 Arrestgrund . . . 106
13.3.3 Arrestdauer . . . 107
13.4 Rechtsschutz . . . 108

14. Pfändungs- und Einziehungsverfügung . . . 110
14.1 Ausgangslage . . . 110
14.2 Verfahrenskennzeichnung . . . 110
14.2.1 Grundsätzliche Zusammenhänge . . . 110
14.2.2 Drittschuldnererklärung . . . 112
14.3 Rechtsschutz . . . 114

15. Vollstreckungsaufschub . . . 115
15.1 Ausgangslage . . . 115
15.2 Verfahrenskennzeichnung . . . 115
15.3 Unbilligkeit der Vollstreckung . . . 115
15.4 Rechtsschutz . . . 117

Dritter Teil: Steuerprozess . . . 118

16. Einstieg in die Thematik . . . 118

17. Antrag auf Vollziehungsaussetzung . . . 119
17.1 Musterantrag . . . 119
17.2 Erläuterungen . . . 121

18. Antrag auf einstweilige Anordnung . . . 124
18.1 Musterantrag . . . 124
18.2 Erläuterungen . . . 127
18.2.1 Ausgangszusammenhänge . . . 127
18.2.2 Anordnungsanspruch . . . 128

18.2.3 Anordnungsgrund 129

19. Erhebung der Klage 131
19.1 Musterklage 131
19.2 Erläuterungen 132
19.3 Kostenentscheidung 135

Vierter Teil: Auslandskapitalgesellschaften 137

20. Einstieg in die Thematik 137

21. Inlandsgeschäftsleitungsort der Auslandskapitalgesellschaft 138
21.1 Ausgangslage 138
21.2 Tatbestandskennzeichnung 138
21.2.1 Faktische Geschäftsführung 138
21.2.2 Definition des Geschäftsleitungsortes 140
21.2.3 Einziger Geschäftsleitungsort 140
21.2.4 Mehrere Geschäftsleitungsorte 141
21.2.5 Merkmal der Dauer 142
21.2.6 Tagesgeschäft 143
21.3 Moderne Technologien der Kommunikation 144

22. Ausländische Briefkastengesellschaft 146
22.1 Ausgangslage 146
22.2 Tatbestandskennzeichnung 146
22.2.1 Definition der Briefkastengesellschaft 146
22.2.2 Wirtschaftlicher Grund 147
22.2.3 Eigenwirtschaftliche Tätigkeit 148
22.2.4 Substanzerfordernisse 149
22.3 Zeitliche Gesamtbetrachtung 151

23. Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Drittstaaten-Kapitalgesellschaft mit inländischem Geschäftsleitungsort 153
23.1 Ausgangslage 153
23.2 Zivilrecht 154
23.3 Steuerrecht 155
23.3.1 Steuerrecht bis 2005 155
23.3.2 Steuerrecht ab 2006 156
23.4 Gesamtwürdigung 157

Fünfter Teil: Fallsammlung 159
Nr. 1: Ein Fall 162
Nr. 2: Zu der Frage, was angeblich mit einem Steueranspruch versehen sei 163
Nr. 3: Zu der Frage, was angeblich mit einem Steueranspruch versehen sei 164
Nr. 4: Zu der Frage, wer angeblich den Steueranspruch zu versteuern habe 165
Nr. 5: Zu der Frage, wann angeblich der Steueranspruch zu versteuern sei. 166
Nr. 6: Zu der Frage, wo angeblich die Steuerforderung zu begleichen sei 167
Nr. 7: Unerheblicher Steueranspruch – Eingetretene Zahlungsverjährung. 168
Nr. 8: Unerheblicher Steueranspruch – Abgelaufene Festsetzungsfrist 169
Nr. 9: Unerheblicher Steueranspruch – Materielle Bestandskraft der Besteuerungsgrundlage 169
Nr. 10: Unerheblicher Steueranspruch – Veränderte Rechtsauffassung 170
Nr. 11: Unerheblicher Steueranspruch – Unterbliebener Verböserungshinweis 171
Nr. 12: Steueranspruch – Bloße Vermutung 173
Nr. 13: Beendigung des Strafverfahrens im Ermittlungsverfahren. 174
Nr. 14: Bindungswirkung des unrichtigen, jedoch nicht angefochtenen Steuerbescheids (Beispielsfall) 175
Nr. 15: Rückwirkendes Ereignis 176
Nr. 16: Neue Tatsache – Veränderte Rechtsauffassung. 176
Nr. 17: Neue Tatsache – Als bekannt geltende Tatsache. 177
Nr. 18: Neue Tatsache – Als bekannt geltende Tatsache. 178
Nr. 19: Neue Tatsache – Ermittlung einer wichtigen, aber keiner neuen Tatsache 179
Nr. 20: Neue Tatsache – Tatsachenkausale Steuererhöhung 180
Nr. 21: Neue Tatsache – Pflichtverletzung 181
Nr. 22: Neue Tatsache – Erhöhte Bestandskraft. 181
Nr. 23: Festsetzungsverjährung – Überprüfung der vierjährigen Frist 182
Nr. 24: Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO – Ermittlungshandlung (Beispielsfall) 183
Nr. 25: Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO – Ermittlungshandlung (Beispielsfall) 184
Nr. 26: Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO – Ermittlungsumfang (Beispielsfall) 184
Nr. 27: Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO – Strafklageverbrauch 184
Nr. 28: Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO – Neue Tatsache 185
Nr. 29: Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO – Nachprüfungsvorbehalt (Beispielsfall) 186
Nr. 30: Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO – Ermittlungsgegenstand 187
Nr. 31: Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO – Ermittlungsgegenstand 187
Nr. 32: Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 2 AO – Festsetzungsverjährung. 188
Nr. 33: Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO – Zahlungsverjährung 188
Nr. 34: Verfolgungsverjährung (§ 376 AO) – Tateinheit (Beispielsfall) 189
Nr. 35: Verfolgungsverjährung (§ 376 AO) – 25.12.2008 (Beispielsfall) 189

Nr. 36: Verfolgungsverjährung (§ 376 AO) – Unterbrechungsmaßnahme (Beispielsfall) . . 190
Nr. 37: Verfolgungsverjährung (§ 376 AO) – Unterbrechungsmaßnahme (Beispielsfall) . . 190
Nr. 38: Zahlungsverjährung – Fristablauf 191
Nr. 39: Zahlungsverjährung – Unterbrechung 192
Nr. 40: Zahlungsverjährung – Zugunsten des Steuerbürgers (Beispielsfall) 192
Nr. 41: Schätzung – Vorgelagerte Steuerfrage 193
Nr. 42: Schätzung – Ermittlungspflicht der Finanzbehörde 193
Nr. 43: Schätzung – Beweisantrag des Steuerbürgers 194
Nr. 44: Schätzung – Unlogisches Schätzungsergebnis 195
Nr. 45: Schätzung – Unvernünftiges Schätzungsergebnis 195
Nr. 46: Schätzung – Unmögliches Schätzungsergebnis 196
Nr. 47: Schätzung – Keine Einhaltung der Denkgesetze 196
Nr. 48: Schätzung – Allgemeine Lebenserfahrung 197
Nr. 49: Schätzung – Keine erfolgte Straf- oder Negativschätzung 197
Nr. 50: Schätzung – Keine erfolgte Straf- oder Negativschätzung 198
Nr. 51: Schätzung – Grundsatz in dubio pro reo 198
Nr. 52: Vollziehungsaussetzung – Einspruch 199
Nr. 53: Vollziehungsaussetzung – Bestandskräftige Besteuerungsgrundlage 199
Nr. 54: Vollziehungsaussetzung – Einspruchsbefugnis 200
Nr. 55: Vollziehungsaussetzung – Änderbarkeit des unanfechtbaren Ausgangsbescheids 200
Nr. 56: Vollziehungsaussetzung – Auskunftsersuchen an Dritte während des Einspruchsverfahrens 201
Nr. 57: Vollziehungsaussetzung – Antrag auf Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts . . 201
Nr. 58: Vollziehungsaussetzung – Tatsächliche Zweifel 202
Nr. 59: Vollziehungsaussetzung – Tatsächliche Zweifel 203
Nr. 60: Vollziehungsaussetzung – Tatsächliche Zweifel 203
Nr. 61: Vollziehungsaussetzung – Unvollständige Aktenvorlage 204
Nr. 62: Vollziehungsaussetzung – Unzureichende Mitteilung der Besteuerungsunterlagen 205
Nr. 63: Vollziehungsaussetzung – Sicherheitsleistung 205
Nr. 64: Vollziehungsaufhebung 205
Nr. 65: Steuerhaftungsbescheid – Verfügungsberechtigter 206
Nr. 66: Steuerhaftungsbescheid – Auswahlermessen 207
Nr. 67: Steuerhaftungsbescheid – Drittwirkung (Beispielsfall) 208
Nr. 68: Steuerhaftungsbescheid – Geschäftsführer-Haftung 208
Nr. 69: Steuerhaftungsbescheid – Rechtzeitige Bekanntgabe 209
Nr. 70: Steuerhaftungsbescheid – Zahlungsverjährung 209
Nr. 71: Steuerhaftungsbescheid – Vermögensschaden 210
Nr. 72: Steuerhaftungsbescheid – Haftungssumme (Beispielsfall) 211
Nr. 73: Steuerhaftungsbescheid – Kausalität 211
Nr. 74: Steuerhaftungsbescheid – Kausalität 211

Nr. 75: Steuerhaftungsbescheid – Kausalität 212
Nr. 76: Steuerhaftungsbescheid – Steuerverkürzung (§ 71 AO) 212
Nr. 77: Steuerhaftungsbescheid – Kein Austausch des Haftungsanspruchs 213
Nr. 78: Steuerhaftungsbescheid – Zweijahresfrist 213
Nr. 79: Steuerhaftungsbescheid – Zweijahresfrist 214
Nr. 80: Steuerhaftungsbescheid – Zweijahresfrist 214
Nr. 81: Steuerhaftungsbescheid – Zweijahresfrist (Beispielsfall) 214
Nr. 82: Abgabenrechtlicher Arrest – Arrestanspruch 215
Nr. 83: Abgabenrechtlicher Arrest – Vollziehungsfrist 215
Nr. 84: Strafprozessualer Arrest – Arrestanspruch 216
Nr. 85: Strafprozessualer Arrest – Arrestgrund 216
Nr. 86: Vollstreckungsaufschub 217
Nr. 87: Vollstreckungsaufschub – Einstweilige Anordnung 217
Nr. 88: Einstweilige Anordnung – Antrag 218
Nr. 89: Einstweilige Anordnung – Sicherheitsleistung 219
Nr. 90: Klagebefugnis 219
Nr. 91: Klagebefugnis 220
Nr. 92: Anhörungsrüge 221
Nr. 93: Geschäftsleitungsort 222
Nr. 94: Geschäftsleitungsort 223
Nr. 95: Briefkastengesellschaft 223

Stichwortverzeichnis 225

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Anm.	Anmerkungen
AO	Abgabenordnung
AO-StB	AO-Steuerberater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BayVGH	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt (Zeitschrift)
BT-Drucks	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts (Zeitschrift)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGStPO	Einführungsgesetz zur Strafprozessordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)

HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i.d.F.	in der Fassung
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
InsO	Insolvenzordnung
i.V.m.	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LG	Landgericht
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht (Zeitschrift)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
Rdn	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
Rz.	Randziffer
StDÜV	Steuerdaten-Übermittlungsverordnung
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StModernG	Steuermodernisierungsgesetz
StPO	Strafprozessordnung
StraFo	StrafverteidigerForum (Zeitschrift)
StUmgBG	Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz
Tz.	Textziffer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStZuV	Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung
VerfGH	Verfassungsgerichtshof
VersStG	Versicherungsteuergesetz
VollstrA	Vollstreckungsanweisung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz

wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
z.B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung
ZSteu	Zeitschrift für Steuern & Recht
ZWH	Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen (Zeitschrift)

Erster Teil: Steuerfestsetzung

1. Einstieg in die Thematik

(1) In einem Steuerstrafverfahren ist die Bußgeld- und Strafsachenstelle oder die funktionsgleiche Straf- und Bußgeldsachenstelle die steuerliche „Staatsanwaltschaft". Die Steuerfahndungsstelle ist die steuerliche „Kriminalpolizei". Der Umgang mit diesen Dienststellen in einem Finanzamt hat angesichts drohender strafrechtlicher Folgen einen naturgemäß streitbefangenen Charakter. Ebenso verhält es sich im Umgang mit der Staatsanwaltschaft, die die Steuersache gegebenenfalls anklagt. Dies bedingt die steuerrechtliche Auseinandersetzung.

(2) Die Auseinandersetzung beinhaltet als Kernpunkt die von der Steuerfahndung angestrebte Steuererhöhung durch die Veranlagungsstelle im Finanzamt. Die Erhöhung ist rechtswidrig, wenn die sachliche und zeitliche Voraussetzung nicht erfüllt ist. Daher ist die steuererhöhende Korrektur der Steuerfestsetzung unzulässig, wenn in sachlicher Hinsicht keine neue Tatsache für die Änderung der materiell bestandskräftigen Steuerfestsetzung vorliegt (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO). Unzulässig ist ebenso die Korrektur der Steuerfestsetzung, wenn in zeitlicher Hinsicht die Frist zur Änderung der materiell bestandskräftigen Steuerfestsetzung abgelaufen ist (§§ 169 Abs. 2, 171 AO). Dadurch hat der Staat seinen Anspruch auf die Steuerfestsetzung selbst begrenzt. Fällt demgemäß das Vorbringen der Steuerfahndung unter den Tatbestand keiner neuen Tatsache oder der abgelaufenen Steuerfestsetzungsfrist, dann verbleibt es bei dem rechtmäßigen Fortbestand der materiell bestandskräftigen Steuerfestsetzung.

(3) Einen breiten Streitbereich in einem Steuerstrafverfahren umfasst die Schätzung der Steuerfahndung. Die Schätzung beruht zum einen auf dem Erfordernis, dass der dem Grunde nach unstreitig bestehende Steueranspruch auch bei letztlich nicht geklärten Besteuerungsgrundlagen im Steuerbescheid festgesetzt werden muss. Zum anderen enthält die Schätzung der Steuerfahndung aus der Sicht des Betroffenen vielfach Übertreibungen.

(4) Beharrt die Veranlagungsstelle im Finanzamt auf ihrem Standpunkt der vorzunehmenden Steuererhöhung, dann wird der entsprechend korrigierte Steuerbescheid ergehen. Der Bescheid ist – im Unterschied zum allgemeinen Verwaltungsrecht – auch trotz des eingelegten Einspruchs vollstreckbar (§ 361 Abs. 1 Satz 1 AO). Uneingeschränkte Auswirkungen daraus wären mit den Grundsätzen eines Rechtsstaates nicht vereinbar, weshalb der Rechtsschutz gleichermaßen in einem Steuerstrafverfahren verfassungsrechtlich garantiert ist. Dementsprechend ist die Vollstreckbarkeit des Steuererhöhungsbescheids dadurch vermeidbar, dass dessen Vollziehung ausgesetzt wird und dass er damit nicht vollstreckbar ist.

(5) Steuerliche Anrechnungsverfügungen und Steuerhaftungsbescheide sind zwar keine Steuerbescheide. Die Anrechnungsverfügung erfasst aber mittelbar die Steuerfestsetzung durch die dadurch verringerte Steuerzahllast und der Steuerhaftungshaftungsbescheid bezieht sich unmittelbar auf die Steuerfestsetzung als daraus resultierender Steuerzahllast. Daher

werden die beiden Steuerverwaltungsakte ebenfalls in die Darlegungen zur Steuerfestsetzung einbezogen.

(6) In Auseinandersetzungen gleich welcher Art ist es gemeinhin vernünftig, vor einer anstehenden Eskalationserhöhung die Möglichkeit der Einigung zu eruieren. Dies ermöglicht im Steuerrecht das Institut der „tatsächlichen Verständigung". Deren Bedeutung hat sich noch dadurch erhöht, dass mittlerweile Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren immer häufiger miteinander einhergehen.[1]

Damit verbundene Zusammenhänge behandelt der erste Teil des Buches. Begonnen wird mit dem Steueranspruch.

1 Drüen, Außenprüfung und Steuerstrafverfahren, in Mellinghoff (Hrsg.), Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 38, 2015, 219 (220).

2. Steueranspruch

2.1 Ausgangslage

(1) Der objektiv erfüllte Tatbestand der Verkürzung des Steueranspruchs betrifft zumeist die Vorhaltung der unrichtig oder unvollständig abgegebenen Steuererklärung (Begehungsdelikt nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO). Daher wird in dem Buch hauptsächlich dieser Fall behandelt. Fälle der unterbliebenen Abgabe der Steuererklärung mit den damit verbundenen Ausdifferenzierungen (Unterlassungsdelikt nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) bedürfen einer gesonderten Befassung, die den Rahmen des Buches überschreiten würde.[2]

Dazu kurz gefasst: Der Tatbestand der Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung ist auch dann erfüllt, wenn der Finanzbeamte in der Veranlagungsstelle des Finanzamts die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung erkennt und die richtige Veranlagung durchführen könnte. Auf die Kenntnis des Finanzbeamten kommt es mithin nicht an.[3] Umgekehrt verhält es sich bei dem Unterlassungsdelikt. Dessen Tatbestand liegt nur dann vor, wenn der Finanzbeamte über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen wurde. Kannte er daher die steuererheblichen Tatsachen, so ist das Tatbestandsmerkmal der Unkenntnis nicht gegeben.[4] Dies führt zu einem Wertungswiderspruch. Gibt der Steuerbürger keine Einkommensteuererklärung ab, kennt aber der Finanzbeamte die Höhe aller Einkünfte aufgrund der ihm vorliegenden Unterlagen, so ist keine Verkürzung des Steueranspruchs erfolgt. Gibt dagegen der Steuerbürger die Einkommensteuererklärung ohne vollständige Angabe aller Einkünfte ab und kennt der Finanzbeamte aufgrund der ihm vorliegenden Unterlagen die Höhe der nicht erklärten Einkünfte, dann ist dennoch der objektive Tatbestand der Steuerverkürzung erfüllt.[5] Die unterschiedlichen Ergebnisse sind nicht recht nachvollziehbar. Der BGH bleibt aber nach seiner bisherigen Rechtsprechung dabei, dass die Unkenntnis des Finanzbeamten nicht als ungeschriebenes Merkmal in den Tatbestand des Begehungsdelikts hineingelesen werden kann.

(2) Das Begehungsdelikt erfordert die kumulative Erfüllung der nachstehenden Voraussetzungen:

1. **Angabenpflichtverletzung**: Die dem Finanzamt eingereichte Steuererklärung ist zu steuererheblichen Tatsachen unrichtig oder unvollständig (§ 370 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO).
2. **Verkürzungserfolg:** Die Festsetzung der Steuer erfolgte nicht in voller Höhe (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO.[6]
3. **Kausalität:** Der Verkürzungserfolg wurde durch die unrichtig oder unvollständig abgegebene Steuererklärung verursacht (§ 370 Abs. 1 Satz 1 AO).

---

2 Z.B. Dörn, Steuerhinterziehung durch Unterlassen? – Kieler Schriften zum Strafrecht, Band 28, 2001.

3 BGH vom 14.12.2010, 1 StR 275/10, NJW 2011, 1299; BGH vom 19.10.1999, 5 StR 178/99, BStBl II 1999, 854.

4 OLG Köln vom 13.01.2017, III-1 RVs 253/16, wistra 2017, 363.

5 Ausgenommen davon sind Angaben, die der Veranlagungsstelle zu Daten von mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c AO übermittelt wurden (§ 150 Abs. 7 Satz 2 AO 2017 – sog. eDaten).

6 Dies gilt ebenso für den Taterfolg in der Form der nicht rechtzeitigen Steuerfestsetzung wie insbesondere durch die verspätete Abgabe der Steuererklärung (Steuerhinterziehung auf Zeit).

4. **Vorsatz:** Die Steuererklärung ist von dem Steuerbürger vorsätzlich unrichtig oder unvollständig abgegeben worden (§ 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 15 StGB); bedingter Vorsatz ist ausreichend.

(3) Der Taterfolg aus dem Begehungsdelikt ist nach der Regelung des § 370 Abs. 4 Satz 1 AO insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass der aus dem steuerpflichtigen Tatbestand resultierende Steueranspruch im Steuerbescheid nicht festgesetzt wurde oder dass die aus den steuerpflichtigen Tatbeständen entstandenen Steueransprüche im Steuerbescheid nicht vollständig veranlagt wurden. Der Taterfolg ergibt sich deshalb schon aus der unrichtigen oder unvollständigen Steuerfestsetzung und nicht erst aus der unterbliebenen Steuerzahlung. Auch wird der Taterfolg im Hinblick auf die Höhe der Steuerverkürzung als Grundlage für die Strafzumessung darin erblickt, dass durch die unrichtige oder unvollständige Steuerfestsetzung das geschützte Rechtsgut der Sicherung des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens verletzt wurde.[7] Dies kann dadurch erfolgt sein, dass die Realisierung des Steueranspruchs erschwert wurde[8] – beispielsweise durch die missachtete Offenlegungspflicht steuererheblicher Tatsachen gegenüber der Finanzbehörde. Der Taterfolg ist danach bereits durch den Verstoß gegen die Sicherung des Steueraufkommens aufgrund der unrichtigen oder unvollständigen Steuerfestsetzung entstanden und nicht erst durch dessen Verringerung. Die Verknüpfung von beidem zeigt sich darin, dass die unrichtige oder unvollständige Steuerfestsetzung „nahezu immer“ ein vermindertes Steueraufkommen bewirkt.[9]

(4) Zu alldem ist der Steueranspruch der zentrale Ausgangspunkt. Er muss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit bestehen.[10] Allerdings kann in gradueller Abstufung auch ein geringer wahrscheinlicher Steueranspruch von Bedeutung sein wie der größtwahrscheinliche und der überwiegend wahrscheinliche Steueranspruch. Ferner kann das Vorliegen des Steueranspruchs dahingehend unsicher sein, ob der von der Steuerfahndung geltend gemachte Steueranspruch besteht oder ob er unklar ist oder ernstlich zweifelhaft. Des Weiteren kann sich die Frage ergeben, ob der Steueranspruch im Fall seines Bestehens tatsächlich entscheidungserheblich wäre. Es geht damit um rein steuerliche Rechtsfragen. Dies ist auch verständlich, da die Vorschrift des § 370 AO eine Blankettstrafnorm ist, die erst zusammen mit den sie ausfüllenden steuerrechtlichen Regelungen die Strafvorschrift bildet.[11]

2.2 Mit voller Sicherheit bestehender Steueranspruch

2.2.1 Besteuerungsverfahren

(1) Zu dem mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vorliegenden Steueranspruch besteht Einigkeit, dass eine darüber hinausgehende absolute Gewissheit als Idealvorstellung

7 BGH vom 25.04.2017, 1 StR 606/16, wistra 2017, 400.

8 OLG Dresden vom 3.3.1999, 1 Ss 597/98, StraFo 1999, 317 und BGH vom 20.07.1971, 1 StR 683/70, BGHSt 24, 178 zur Zollschuld.

9 BGH vom 27.10.2015, 1 StR 373/15, NJW 2016, 965.

10 Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 88 AO, Rz. 222 (03.2010).

11 BGH vom 02.11.2010, 1 StR 544/09, NZWiSt 2012, 75.

nicht erreichbar ist.[12] Es muss jedoch ein praktisch der Gewissheit gleichkommender Sicherheitsgrad erlangt sein, sodass bei ruhiger Abwägung aller Umstände für einen die Lebensverhältnisse klar überschauenden Betrachter keine vernünftigen Zweifel am Bestehen des Steueranspruchs aufkommen.

(2) Ist im Besteuerungsverfahren der Tatbestand der Verkürzung des Steueranspruchs von Bedeutung, dann ist für dessen Bestehen der Sicherheitsgrad erforderlich, der für die Feststellung sonstiger steuererheblicher Tatbestände gilt.[13] Hierbei dürfen jedoch nicht behebbare tatsächliche Zweifel auch dann nicht zulasten des Steuerbürgers gewürdigt werden, wenn die Unsicherheit hinsichtlich der tatsächlichen Gegebenheiten zum Steueranspruch auf der unterbliebenen Mitwirkung des Steuerbürgers beruht.[14] Ein reduziertes Beweismaß wegen der unterbliebenen Mitwirkung des Steuerbürgers ist daher unzulässig.[15] Deshalb muss das Bestehen des Steueranspruchs auch bei einer Verletzung von Mitwirkungspflichten des Steuerbürgers mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit festgestellt sein.[16] Daran bestehende Zweifel können nicht durch Möglichkeitsdarlegungen, Wahrscheinlichkeitserwägungen oder gar Vermutungen behoben werden.

Verstärkt wird der Zusammenhang durch den Grundsatz in dubio pro reo.[17] Dessen Beachtung beinhaltet keine Übernahme strafverfahrensrechtlicher Grundsätze in das Besteuerungsverfahren, sondern folgt aus der Vorgabe, dass die Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren die Beweislast (Feststellungslast) für steueranspruchsbegründende Tatsachen tragen.[18] Dies bedeutet, dass sich jeder vernünftige Zweifel zugunsten des Steuerbürgers auswirkt.[19]

2.2.2 Steuerstrafverfahren

Im Strafverfahren entscheidet das Strafgericht über das Bestehen des Steueranspruchs nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (§ 261 StPO). Hierbei gebietet es die Überzeugungsbildung zwar nicht, dass der Strafrichter Einlassungen als unwiderlegt hinzunehmen hat, wenn es dagegen keine Beweise gibt. Die Zurückweisung einer Einlassung erfordert es deshalb nicht, dass sich ihr Gegenteil positiv feststellen lässt.[20] Jedoch gilt im Strafrecht wie im Steuerrecht, dass bei nicht behebbaren Zweifeln die Feststellung des bestehenden Steueranspruchs mittels eines reduzierten Beweismaßes unzulässig ist.[21] Daher sind in einem Strafverfahren nur die steuererheblichen Tatsachen entscheidungsrelevant, die

12 Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 88 AO, Rz. 222 (03.2010).
13 BFH vom 19.01.2006, VIII B 114/05, BFH/NV 2006, 709; Kamps/Wulf, Neue Rechtsprechung zur Geltung des Grundsatzes „in dubio pro reo“ im Verfahrensrecht der AO, DStR 2003, 2045.
14 BFH vom 29.01.2002, VIII B 91/01, BFH/NV 2002, 749; BFH vom 14.08.1991, X R 86/88, BStBl II 1992, 128.
15 BFH vom 09.05.2017, VIII R 51/14, BFH/NV 2018, 5.
16 BFH vom 07.11.2006, VIII R 81/04, BFH/NV 2007, 534; Rau, In dubio pro reo im Besteuerungsverfahren, PStR 2007, 130.
17 BFH vom 05.03.1979, GrS 5/77, BStBl II 1979, 570, unter C.II.1. der Gründe.
18 BFH vom 12.07.2016, II R 42/14, BStBl II 2016, 868.
19 Dörn, Schätzung im Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren (2. Teil), wistra 1993, 50 (56).
20 BGH vom 13.10.1994, 5 StR 134/94, wistra 1995, 67.
21 OLG Celle vom 26.03.2015, 1 Ws 560/14, ZWH 2015, 285.