

Spezialgebiete des Steuerrechts

Steuerstrafrecht / Steuerfahndung

Christoph Juhn LL.M./StB



Kontakt

Christoph Juhn
Im Zollhafen 24, 50678 Köln

Mobil +49 175 41 833 24
Telefon +49 221 999 832-12
Telefax +49 221 999 832-20

E-Mail Christoph.Juhn@Juhn.com
Internet www.Juhn.com

Kurzvita

Station 1 (2007-2010):
Studium zum Bachelor of Arts (Steuerrecht) an der FOM

Station 2 (2010-2011):
Studium zum Master of Laws (Unternehmensteuerrecht)
an der Universität zu Köln

Station 3 (2010-2011):
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Station 4 (2011-2014):
Ebner Stolz (Prokurist), Bonn
Kompetenzzentrum KapG / UmwStR

Station 5 (seit 2015):
JUHN Partner GmbH,
Kanzlei für Unternehmensteuerrecht
Köln | Bonn

An der FOM seit 2013 (Studienzentren Bonn/Köln/Aachen)

Heute:

1 Einleitung: Modulziele, Prüfungsform & Organisatorisches

2 Grundlagen

3 Steuerstrafrecht

3.1 Steuerstraftaten

3.2 Täterschaft / Teilnahme

3.3 Selbstanzeige

3.4 Steuerstrafverfahren / Steuerfahndung

4 Steuerordnungswidrigkeit

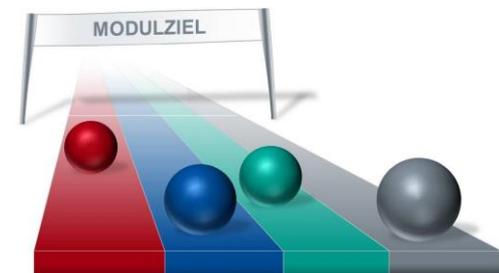
4.1 Grundlagen

4.2 Leichtfertige Steuerverkürzung

4.3 Ordnungswidrigkeitenverfahren

Die Studierenden können nach erfolgreichem Abschluss des Moduls:

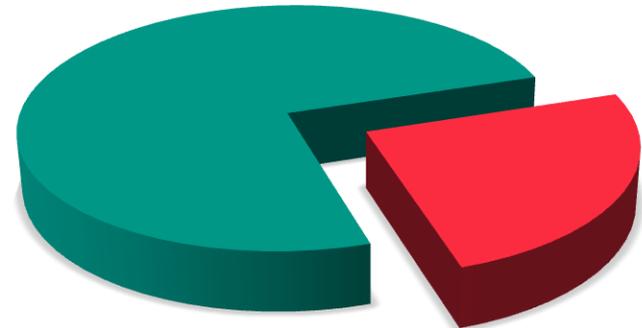
- Den Straftatbestand der Steuerhinterziehung sowie die Täterschaft- bzw. Teilnahmeformen an einer solchen Straftat beurteilen.
- Die verschiedenen Begehungsstadien von der Vorbereitungshandlung bis zur tatsächlichen Beendigung diskutieren.
- Das Instrument der strafbefreienden Selbstanzeige analysieren.
- Den Ordnungswidrigkeitentatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung ableiten.
- Das Verfahren der Steuerfahndung sowie mögliche Verteidigungsstrategien innerhalb dieses Verfahrens analysieren.



Die Modulnote setzt sich folgendermaßen zusammen:

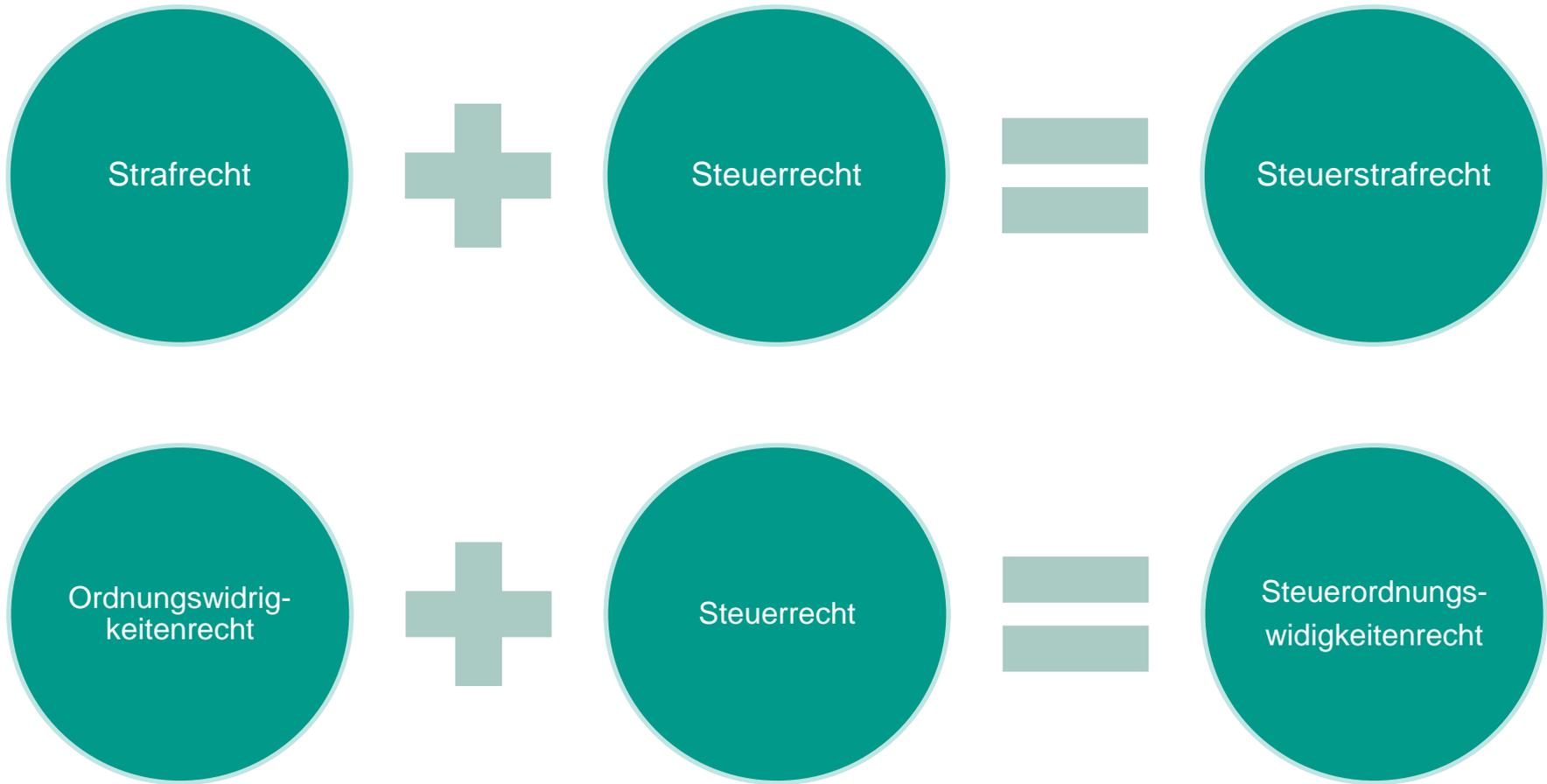
100% Klausur

- Offene Fragen, MC-Fragen
- 120 Minuten
- Bestehensgrenze: muss mindestens mit ausreichend bestanden werden



2. Grundlagen

- Mehrsteuern: EUR 1,6 Mrd.
- Freiheitsstrafen: 1.794
- Geldstrafen: EUR 30,1 Mio.



3. Steuerstrafrecht

§ 369 Abs. 1 Nr. 1 AO

- Steuerhinterziehung und deren Versuch (vgl. § 370 Abs. 1 und 2 AO)
- Gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel (vgl. § 373 AO)
- Steuerhehlerei (vgl. § 374 AO)

§ 369 Abs. 1 Nr. 2 AO

- Bannbruch (vgl. § 372 AO)

§ 369 Abs. 1 Nr. 3 AO

- Steuerzeichenfälschung

§ 369 Abs. 1 Nr. 4 AO

- Begünstigung eines Steuerstraftäters

Unrichtige oder unvollständige Angaben (vgl. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO)

- **Angaben machen**
 - **Jeder Art von Erklärung**
 - **Schriftlich, mündlich oder konkludent**
 - **Gegenüber Finanzbehörden oder anderen Behörden (vgl. § 6 Abs. 2 AO)**
 - **Über Tatsachen**
 - **Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes**
 - **Steuerlich erheblich**
 - **Auswirkung nach einem Steuergesetz**
 - **Auswirkungen auf Steuerentstehung, Steuerhöhe, Steuererhebung oder Steuervollstreckung**
 - **Unrichtig oder unvollständig**
- ⇒ **Begehungsdelikt (positives Tun)**
- ⇒ **Beispiel: Erklärung zu niedriger Einkünfte!**

Pflichtwidriges Unterlassen (vgl. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)

- In Unkenntnis lassen
 - **Unterlassen, Angaben zu machen**
- Finanzbehörden (vgl. § 6 Abs. 2 AO)
- **Pflichtwidrig**
 - **Der Steuerpflichtige, ist einer Pflicht über Mitteilung von Tatsachen nicht nachgekommen. (z. B. Abgabepflicht für ESt-Erklärung nach § 25 Abs. 3 EStG)**
- **Über Tatsachen**
 - **Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes**
- **Steuerlich erheblich**
 - **Auswirkung nach einem Steuergesetz**
 - **Auswirkungen auf Steuerentstehung, Steuerhöhe, Steuererhebung oder Steuervollstreckung**

⇒ **Unterlassungsdelikt**

⇒ **Beispiel: Nichtabgabe einer Steuererklärung!**

Steuerzeichen / Steuerstempel (vgl. § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO)

- Pflichtwidrige Nichtverwendung
- Steuerzeichen oder Steuerstemplern

⇒ Beispiel: Tabaksteuerbandarole

Taterfolg

- **Steuerverkürzung (vgl. § 370 Abs. 4 S. 1 AO)**
 - **Nichtfestsetzung einer Steuer**
 - **Zu niedrige Festsetzung einer Steuer**
 - **Verspätete Steuerfestsetzung**

- ⇒ **Keine Steuerverkürzung bei reinem Zahlungsverzug!**

- **Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile (vgl. § 370 Abs. 4 S. 2 AO)**
 - **Steuervorteil ist zu Unrecht gewährt oder erlangt worden**
 - **Z.B. Stundung nach § 222 AO, trotz ausreichender Mittel**
 - **Z.B. Erlass einer Steuer nach § 227, obwohl die erforderlichen Gründe nicht gegeben sind**

⇒ **Kausalität zwischen Handlung und Erfolg ist erforderlich!**

Handelnde Personen

- Steuerpflichtiger oder Dritter (z.B. Arbeitgeber oder Steuerberater)
- Nur natürliche Personen
- Die Steuern juristischer Personen könnten nur durch natürliche Personen hinterzogen werden (= Handelnder)

Vorsatz

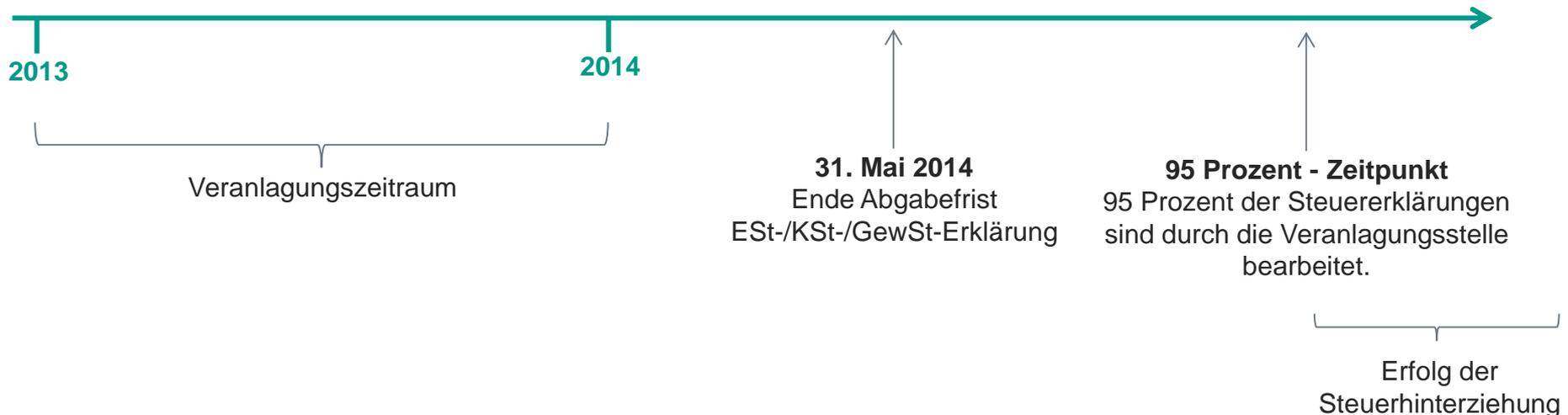
- Absicht
 - Vornahme einer Handlung mit dem Ziel, Steuern zu verkürzen oder einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil zu erlangen.
- Direkter Vorsatz
 - Vornahme einer Handlung, deren Ziel nicht die Verkürzung einer Steuer oder das Erlangen eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils ist. Der Eintritt einer Steuerverkürzung oder eines Steuervorteils ist aber zu erwarten.
- Bedingter Vorsatz
 - Vornahme einer Handlung, deren Ziel nicht die Verkürzung einer Steuer oder das Erlangen eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils ist. Der Eintritt einer Steuerverkürzung oder eines Steuervorteils ist aber möglich.

Zeitpunkt der Steuerhinterziehung (bei Anmeldesteuer – z.B. USt)

- Bei Abgabe einer Steueranmeldung entsteht die Steuerhinterziehung mit Eingang der Steueranmeldung beim Finanzamt.
- Bei Nichtabgabe einer Steueranmeldung entsteht die Steuerhinterziehung nachdem die Abgabefrist abgelaufen ist.

Zeitpunkt der Steuerhinterziehung (bei Veranlagungssteuer - z.B. ESt)

- Bei Abgabe einer Steuererklärung entsteht die Steuerhinterziehung mit Festsetzung der (zu niedrigen) Steuer. Setzt das Finanzamt die Steuer jedoch zutreffend fest, liegt bei Abgabe der Steuererklärung ein Versuch der Steuerhinterziehung vor.
- Bei Nichtabgabe einer Steuererklärung entsteht die Steuerhinterziehung nachdem die Abgabefrist abgelaufen ist und 95 Prozent der Steuererklärungen durch die Veranlagungsstelle bearbeitet wurden.



Straflose Vorbereitungshandlung

- Z.B. Unterlassene Buchführung, Aufstellen falscher Bilanzen / GuV-Rechnungen oder das fehlerhafte Ausfüllen von Steuererklärungsvordrucken
- ⇒ Vorbereitungshandlungen führen noch nicht zur Strafbarkeit.

Versuch der Steuerhinterziehung

- Ein Versuch liegt vor, wenn der Täter zur Verwirklichung der Tat ansetzt.
 - Die Schwelle zum „jetzt geht es los“ ist überschritten.
 - Z.B. Abgabe fehlerhafter Steuererklärungen
- ⇒ Der Versuch der Steuerhinterziehung ist strafbar (vgl. § 370 Abs. 2 AO).

Tateinheit (vgl. § 52 StGB)

- Eine Handlung verletzt mehrere Strafgesetze oder dasselbe Strafgesetz
- Verurteilung nach jenem Gesetz, das die höchste Strafe androht

⇒ Beispiel: Die Versteuerung von Einnahmen werden vom Steuerpflichtigen unterlassen, sodass die Einkommensteuer- und Gewerbesteuer verkürzt werden.

Tatmehrheit (vgl. § 53 StGB)

- Durch mehrere Handlungen werden mehrere Strafgesetze verletzt
- Addition der Freiheitsstrafen und Geldstrafen

⇒ Beispiel: Der Steuerpflichtige gibt keine Einkommen- und keine Gewerbesteuererklärung ab

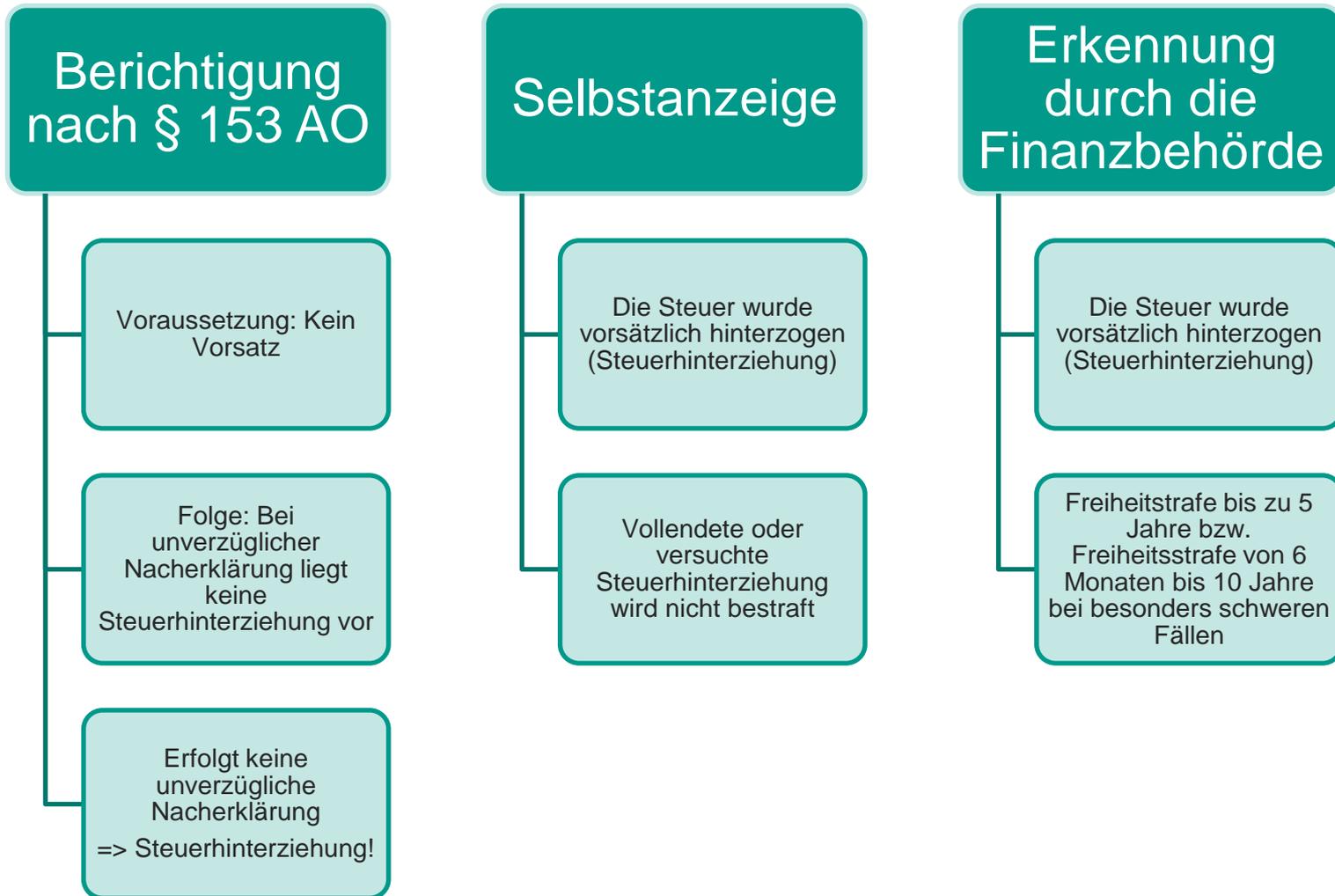
Täter

- Unmittelbarer Täter (selbst)
- Mittelbarer Täter (durch einen anderen: z.B. durch Buchhalter oder Steuerberater)
- Mittäter (gemeinschaftlich: z.B. gemeinsames Unterschreiben einer StE)

Teilnehmer

- Anstifter (bestimmend)
- Beihilfe (hilfeleistend)

Sachverhalt	unmittelbarer Täter	mittelbarer Täter	Mittäter	Anstifter	Beihilfe
Markus Meier empfiehlt Stefan Schmidt, sein Geld bei einem liechtensteinischem Kreditinstitut anzulegen und die Erträge in Deutschland nicht zu versteuern.					
Markus Meier erklärt Stefan Schmidt, wie er die Erträge am besten am deutschen Fiskus „vorbeschleust“ und zeigt ihm dazu spezielle Schleichwege von Deutschland nach Liechtenstein.					
Stefan Schmidt folgt dem Rat seines Freundes und überweist das Geld auf das liechtensteinische Bankkonto. Um Steuern zu sparen gibt Stefan Schmitz die ausländischen Zinserträge nicht in seiner Einkommensteuererklärung an.					
Stefan Schmidt und seiner Buchhalterin entschließen sich gemeinsam, die Umsatzsteuer zu sparen. Seine Buchhalterin erfasst daraufhin Einnahmen in Höhe von 50 nicht in der Buchhaltung.					
Anschließend übersendet Stefan Schmidt seinem Steuerberater seine Buchhaltungsunterlagen, in denen die Einnahmen um 50 zu niedrig angesetzt sind.					
Der Steuerberater gibt die (um 50 zu niedrige) Umsatzsteuervoranmeldung ab. Der Steuerberater hat keine Kenntnis über die fehlerhafte Buchhaltung.					



Neuregelungen der Selbstanzeige ab dem 3. Mai 2011:

- Die Selbstanzeige hat nur strafbefreiende Wirkung, wenn die bisher nicht erklärten Einkünfte in vollem Umfang nacherklärt werden.
- Ab der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich.
- Ab einem hinterzogenen Betrag von EUR 50.000,00 ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich. Nach § 398a AO wird von einer Strafverfolgung jedoch abgesehen, wenn neben der Steuer und den Zinsen eine freiwillige Zahlung in Höhe von 5 Prozent der verkürzten Steuer entrichtet wird.
- Hinterzogene Steuer nebst Zinsen muss nachentrichtet worden sein

Neuregelungen der Selbstanzeige ab dem 1. Januar 2015:

- Berichtigungszeitraum: 10 Jahre
- Herabsetzung des, ab dem der Zusatzbetrag zu erheben ist von TEUR 50 auf TEUR 25
- Zusatzbeträge bei besonders schweren Fällen:
 - Bis EUR 100.000,00: 10 %
 - Bis EUR 1.000.000,00: 15 %
 - Ab EUR 1.000.000,00: 20 %
- Wirksame Teilselbstanzeige für USt-VA und LSt-VA möglich
- Korrektur der USt-/LSt-Jahresmeldung wirkt auch für die Voranmeldungen
- Erweiterung der Ausschlussgründe:
 - Erscheinen eines Fahndungsprüfers
 - Erscheinen eines Amtsträgers zur USt-/LSt-Nachschau
- Nachzahlungspflicht umfasst nun auch Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und Steuerzinsen nach § 233a AO

Tatbestandsvoraussetzungen

- Steuerhinterziehung nach § 370 AO (inklusive Versuch)
- Berichtigung unrichtiger Angaben, Ergänzung unvollständiger Angaben oder Nachholung unterlassener Angaben
- In vollem Umfang einer Steuerart
- Alle unverjährten Steuerstraftaten
- Gegenüber den Finanzbehörden
- Kein Ausschlussgrund nach § 371 Abs. 2 AO
- Entrichtung der hinterzogenen Steuern in angemessener Frist

Rechtsfolgen

- Persönlicher Strafausschließungsgrund für denjenigen, der Selbstanzeige gestellt hat
- Kein Strafausschluss anderer Personen, wie z. B. Mittäter, Anstifter oder Beihilfen

Ausschlussgründe i. S. d. § 371 Abs. 2 AO

- Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung
- Bekanntgabe über die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens
- Beginn einer Außenprüfung
- Erscheinen eines Fahndungsprüfers
- Erscheinen eines Amtsträgers zur USt-/LSt-Nachschau
- Steuerstraftat ist bereits entdeckt und dem Täter war der Kenntnisstand der Finanzbehörde bekannt
- Die verkürzte Steuer übersteigt EUR 25.000,00 (Beachte aber § 398a AO)
- Besonders schwere Steuerhinterziehung (Beachte aber § 398a AO)

- Keine Formvorgaben
- Keine Bezeichnung als „Selbstanzeige“ erforderlich
- In der Praxis: Benennung als „Berichtigung“ und Abgabe des Mantelbogens samt berichtiger Anlage
- Abgabe durch unmittelbaren oder mittelbaren Täter, Mittäter, Anstifter oder Beihilfe
- Strafbefreiende Wirkung entfaltet die Selbstanzeige aber nur gegenüber demjenigen, der sie eingereicht hat
- Für die übrigen Täter ist eine Selbstanzeige dann häufig nicht mehr möglich, da die Tat bereits entdeckt ist

Grundsatz

- ⇒ Seit 1. Januar 2015: 10 Jahre (vgl. § 371 Abs. 1 S. 2 AO)
- ⇒ Früher: 5 Jahre (vgl. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB)

Besonders schwerer Fall i. S. d. § 370 Abs. 3 AO

- Verkürzung der Steuer in großem Ausmaß
 - Missbrauch der Stellung eines Amtsträgers oder Ausnutzung dessen Stellung
 - Verwendung nachgemachter oder gefälschter Belege
 - Mitglied einer Bande (insbesondere Umsatzsteuerkarussell)
- ⇒ 10 Jahre



- Legalitätsprinzip gem. § 152 Abs. 2 StPO: Für jede bekannt gewordene Straftat besteht Verfolgungszwang.
- Zuständig ist gem. § 386 AO die Finanzbehörde (bei mehreren zuständigen Finanzämtern: §§ 387 - 390 AO)
- Einleitung des Steuerstrafverfahrens bei zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkten für eine Steuerstraftat (positiver Anfangsverdacht)
- Die Möglichkeit einer schuldhaften Steuerverkürzung begründet noch keinen Verdacht
- Mitteilungspflicht gegenüber dem Beschuldigten spätestens, wenn dieser aufgefordert wird, Angaben zu machen

- Keine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, sondern Schweigerecht (vgl. § 136 Abs. 1 S. 2 StPO)
 - „in dubio pro reo“
 - Verteidiger: Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
 - Finanzbehörde steht die gleichen Kompetenzen zu, wie der Staatsanwaltschaft, insbesondere das Recht auf Durchsuchung und Beschlagnahmung
- ⇒ Entscheidung der Finanzbehörde:
- ⇒ **Einstellung des Steuerstrafverfahrens (mangels Tatverdacht, Geringfügigkeit oder wegen Erfüllung von Auflagen/Weisungen)**
 - ⇒ **Antrag auf Strafbefehl**
 - ⇒ **Vorlage zur Staatsanwaltschaft**

Zuständigkeit

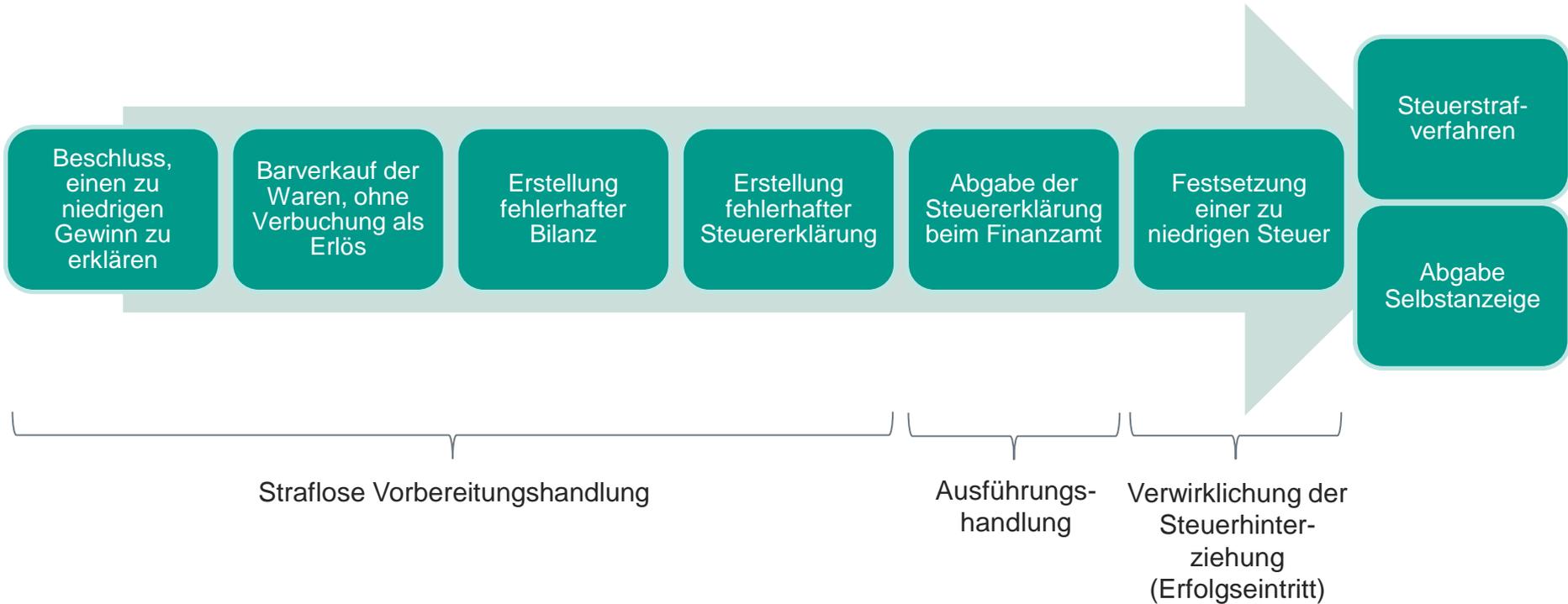
- Finanzbehörde: Wenn die Tat ausschließlich eine Steuerstraftat ist
- Staatsanwaltschaft: Wenn bereits ein Haftbefehl gegen den Beschuldigten erlassen ist, oder neben der Steuerstraftat auch andere Taten begangen wurden

Ermittlungsmaßnahmen

- Auskunftseinholung (§§ 161, 163 StPO)
- Identitätsfeststellung (§§ 163b, 127 StPO)
- Telefonüberwachung
- Observation
- Zeugenvernehmung
- Beschuldigtenvernehmung (keine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen)
- Kontenabfragen
- Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27b UStG)
- Chi-Quadrat-Test
- Kontrollmitteilungen
- Internationaler Informationsaustausch

Vorfeldermittlungen

- Steuerfahndung dient grundsätzlich der Ermittlung von Steuersachverhalten im Rahmen des Ermittlungsverfahrens
- Fehlt es an einem Anfangsverdacht, so kann ein Ermittlungsverfahren nicht eingeleitet werden => Hier kommt jedoch eine Vorfeldermittlung der Steuerfahndung in Betracht
- Vorfeldermittlungen sollen der Gewinnung von Tatsachen dienen, die für die Entscheidung maßgebend sind, ob ein Ermittlungsverfahren einzuleiten ist
- Beispiele:
 - **Untersuchung von Ebay Auktionen zur Identifizierung ertragsteuer- oder umsatzsteuerpflichtiger Vorgänge**
 - **Beobachtung von Grundstückstransaktionen für GrESt und private Veräußerungsgeschäfte**
 - **Beobachtungen der Handelsregistereinträge z.B. für Gesellschaftsneugründungen, Umwandlungsvorgängen, Sitzverlegungen**
 - **Beobachtung der Medien z.B. für Wohnsitzverlegung bekannter Persönlichkeiten**



4. Steuerordnungswidrigkeit

- § 377 Abs. 2 AO: Anwendung des ersten Teils des OWiG
- Subsidiaritätsprinzip (vgl. § 21 OWiG): Vorrang des Strafrechts vor dem Ordnungswidrigkeitenrecht
- Opportunitätsprinzip (vgl. § 47 OWiG): Kein Verfolgungszwang (anders bei Steuerstrafrecht)

- Leichtfertige Steuerverkürzung (vgl. § 378 AO)
- Steuergefährdung (vgl. § 379 AO)
- Gefährdung von Abzugssteuern (vgl. § 380 AO)
- Sonstige Ordnungswidrigkeiten (vgl. 381 - 383 AO)
- Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (vgl. §§ 26a, 26b UStG)

Objektiver Tatbestand

- Täterkreis: Nur Steuerpflichtiger und Gehilfen (Prokuristen, Buchhalter, Steuerberater etc.)
- Anstifter oder Beihilfen können keine leichtfertige Steuerverkürzung begehen
- Begehung der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten
 - **Unrichtige oder unvollständige Angaben**
 - **Pflichtwidriges Unterlassen**
 - **Steuerzeichen / Steuerstempel**
- Kein Vorsatz möglich => Keine Ahndung des Versuches

} Verkürzung
der Steuer

Subjektiver Tatbestand

- Kein Vorsatz, sondern Leichtfertigkeit oder grobe Fahrlässigkeit
- Grobe Fahrlässigkeit : Leichtsinniges Handeln, Nachlässigkeit der Sorgfalt
- Persönliche Kenntnisse und Fähigkeiten des Steuerpflichtigen maßgebend

Rechtsfolgen

- Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO auf 5 Jahre
- Geldbuße bis EUR 50.000,00

- Auch bei leichtfertiger Steuerverkürzung ist eine Selbstanzeige möglich (vgl. § 378 Abs. 3 AO)
- Abgabevoraussetzung: Vor Bekanntgabe eines Straf- oder Bußgeldverfahrens
- Im Gegensatz zur Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung: Abgabe während der Betriebsprüfung möglich
- Verkürzte Steuer muss nachentrichtet werden

- Kein Verfolgungszwang, sondern Opportunitätsprinzip (Entscheidung der Behörde nach pflichtgemäßen Ermessen)
- In der Regel vorläufig Einstellung der Verfolgung einer Ordnungswidrigkeit bei gefährdeten Gesamtbetrag von < EUR 5.000,00 (vgl. Nr. 104 AStBV)
- In der Regel vorläufig Einstellung der Verfolgung einer Ordnungswidrigkeit bei gefährdeten Gesamtbetrag von < EUR 10.000,00, wenn der gefährdete Zeitraum 3 Monate nicht übersteigt (vgl. Nr. 104 AStBV)
- Zuständigkeit: Finanzbehörden
- Finanzbehörden hat dabei grds. dieselben Rechte und Pflichten wie die Staatsanwaltschaft