



Klicken Sie bitte [hier](#), um diese Seite jetzt auszudrucken.

▶ AUFSATZ



08.04.2009 sj 2009 Heft 7 S. 19-21

sj 0907 0014

Verschärfungen im Steuerstrafrecht

- Verlängerte Verfolgungsverjährung und neue Rspr. zur Strafzumessung -

RA/FAStR/StB Dr. Ulrich Koops / Jan Kossmann, beide MDS MÖHRLE & PARTNER, Hamburg

Vor dem aktuellen Hintergrund der "Abarbeitung" der Liechtenstein-Fälle durch Wirtschaftsstrafkammern und Staatsanwaltschaften sind zwei durchaus als Meilensteine im Steuerstrafrecht zu betrachtende Ereignisse bemerkenswert. Im JStG 2009 findet sich eine Regelung zur Verlängerung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung. Allgemeine Kriterien für die vom Tatrichter anzustellenden Strafzumessungserwägungen stellt der BGH in einem Urteil vom 02.12.2008 auf.

I. Verlängerung der Verfolgungsverjährung

1. Neufassung des § 376 AO

Mit dem JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794, 2828) wurde in § 376 AO folgender Abs. 1 eingefügt: "In den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1-5 genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist 10 Jahre."

Diese Regelung ist aus einer Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestags hervorgegangen, nachdem die Bundesregierung zunächst die Verjährungsfrist für alle Fälle der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre ausdehnen wollte.

2. Verfassungsrechtliche Bedenken

Die Vorschrift erscheint - ähnlich wie der von Anfang an umstrittene und bereits wieder gestrichene Verbrechenstatbestand des § 370a AO (vgl. hierzu sj 0424 0014) - verfassungsrechtlich bedenklich. Das Recht der Verjährung ist wegen den damit verbundenen gravierenden Folgen in besonderem Maße auf klare Regelungen angewiesen. Deswegen sieht das StGB in seinem allgemeinen Teil (§ 78 Abs. 4 StGB) ausdrücklich vor, dass sich die Frist der Strafverfolgungsverjährung nach der abstrakten Strafdrohung des Gesetzes richtet, dessen Tatbestand die Tat verwirklicht, und somit Schärfungen oder Milderungen, die für besonders schwere Fälle vorgesehen sind, außer Betracht bleiben.

a) Unbestimmte Rechtsbegriffe

Der neue § 376 Abs. 1 AO bricht nunmehr mit diesem der Klarheit dienenden Grundsatz und knüpft die zehnjährige Verfolgungsverjährung an die in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1-5 AO genannten besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung. Die dort genannten Regelbeispiele enthalten aber unbestimmte Rechtsbegriffe wie die Verkürzung "in großem Ausmaß", so dass unklar bleibt, in welchen Fällen die allgemeine fünfjährige Verfolgungsverjährung oder die verlängerte zehnjährige Frist gilt. Darüber hinaus erscheint es auch widersprüchlich, dass der Gesetzgeber die verlängerte Verjährungsfrist nur für die in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1-5 AO beispielhaft aufgezählten Fälle anordnet. Die eigentliche Strafdrohung für einen besonders schweren Fall findet sich aber in § 370 Abs. 3 Satz 1 AO. Nach dem Wortlaut des neuen § 376 Abs. 1 AO gilt die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren nur für die in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1-5 genannten Regelbeispiele, während für die "Grundkonstellation" des unbenannten besonders schweren Falls i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 1 AO weiterhin eine fünfjährige Verjährungsfrist gilt.

Wie schon bei dem inzwischen "beerdigten" § 370a AO wird die Selbstanzeigeberatung durch die Unsicherheit erschwert, ob und inwieweit ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung, namentlich eine Verkürzung in großem Ausmaß, vorliegt. Gegebenenfalls wird dann die zur Straffreiheit führende Nachmeldung statt wie bisher auf einen Fünf-Jahres-Zeitraum nunmehr auf einen Zehn-Jahres-Zeitraum ausgedehnt werden müssen. Auch für die

Strafverfolgungsbehörden wird die Ermittlungsarbeit erheblich erschwert werden. Unter der Unsicherheit, dass möglicherweise doch nicht auf einen besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung erkannt wird, muss in komplizierten Sachverhalten in Zeiträume ermittelt werden, die - bei verzögertem Beginn der Verfolgungsverjährung - auch weit über zehn Jahre hinaus zurückliegen können.

b) Gleichstellung mit Schwerstkriminalität

Rechtssystematisch und auch rechtsstaatlich problematisch erscheint die in verjährungsrechtlicher Hinsicht erfolgende Gleichstellung der schweren Steuerhinterziehung mit schwerster Kriminalität gegen Leib und Leben - wie z.B. schwere Körperverletzung, gewerbsmäßiger Kinderhandel, Geiselnahme usw. Andererseits bleibt es bei der fünfjährigen Verfolgungsverjährung bei Straftaten wie schwerem Subventionsbetrug, besonders schweren Fällen der Veruntreuung von Arbeitsentgelt und auch besonders schweren Fällen der Bestechung von Amtsträgern.

c) Auswirkungen auf das Strafmaß

Die Verlängerung der Verfolgungsverjährung für schwere Fälle der Steuerhinterziehung wirkt sich nicht nur auf den Umfang der zu ermittelnden Tatzeiträume, sondern damit regelmäßig auch auf die Höhe des zu beurteilenden Gesamtverkürzungsbetrags und damit auf das Strafmaß aus. Bei einer ESt-Verkürzung über zehn aufeinanderfolgende Vz. liegen zehn Taten vor. Nach den Grundsätzen des StGB zur Tatmehrheit (§§ 53 f. StGB) ist auf eine Gesamtstrafe zu erkennen. Dabei wird für jede Tat eine Einzelstrafe gebildet. Zwar darf die Gesamtstrafe nicht die Summe der Einzelstrafen erreichen, jedoch kommt es zu einer Erhöhung der höchsten Einzelstrafe. Diese Erhöhung liegt in der Regel etwa in der Mitte zwischen der höchsten Einzelstrafe und der Summe der Einzelstrafen.



Beispiel: A hinterzieht über zehn Jahre hinweg jährlich 100.000 € an ESt. Der Tatrichter erkennt unter Berücksichtigung der neuen Rspr. des BGH (vgl. hierzu II.) auf Einzelstrafen von je einem Jahr Freiheitsstrafe. Die Summe der Einzelstrafen beträgt danach zehn Jahre. Nach § 54 StGB ist eine Strafe zwischen einem Jahr und einem Monat (vgl. § 39 StGB) und zehn Jahren (§ 54 Abs. 2 StGB) festzusetzen. Nimmt man den Mittelwert, so ergibt sich eine Freiheitsstrafe von fünf Jahren und fünf Monaten.

Nach den im JStG 2009 getroffenen Übergangsregelungen gilt die zehnjährige Verfolgungsverjährungsfrist des § 376 Abs. 1 AO für alle bei Inkrafttreten des Gesetzes (25.12.2008) noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen (§ 23 EGAO i.d.F. des JStG 2009).



Beispiel: Eine ESt-Hinterziehung großen Ausmaßes im Vz. 2002 mit Bekanntgabe der Festsetzung am 29.12.2003 wäre nach altem Recht mit Ablauf des 28.12.2008 verjährt. Nach neuem Recht tritt die Verjährung nun erst mit Ablauf des 28.12.2013 ein.

Diese Erstreckung auf bereits begangene, bei Inkrafttreten des neuen Rechts noch nicht verjährte Taten ist verfassungsrechtlich zulässig. Die Verjährungsregelungen stellen nur ein prozessrechtliches Verfahrenshindernis mit der Folge dar, dass die Verlängerung der Verjährungsfrist für bereits begangene Taten nicht mit dem sonst im Strafrecht geltenden Rückwirkungsverbot des Art. 103 Abs. 2 GG und § 1 StGB kollidiert.

II. Strafzumessungsgrundsätze des BGH

In seinem Urteil vom 02.12.2008 - 1 StR 416/08 (vgl. unter "Mehr zum Thema") nimmt der BGH die Gelegenheit wahr, allgemeine Kriterien für die Strafzumessung bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung aufzustellen.

1. Hinterziehungsbetrag als Strafzumessungs- und Strafschärfungsgrund

Zunächst stellt der BGH klar, dass Grundlage für die Zumessung der Strafe bei einer Steuerhinterziehung - wie bei jeder anderen Straftat auch - die persönliche Schuld des Täters ist. Besondere Bedeutung haben dabei die verschuldeten Auswirkungen der Tat. Auswirkungen der Tat sind insbesondere die Folgen für das durch die Strafnorm geschützte Rechtsgut. Das durch den Steuerhinterziehungstatbestand § 370 AO geschützte Rechtsgut ist die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, d.h. des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens. Deshalb sei nach Auffassung des BGH die Höhe der verkürzten Steuern ein bestimmender Strafzumessungsgrund. Das gelte nicht nur für die Wahl des Strafrahmens, sondern auch für die konkrete Strafzumessung. Dass der Hinterziehungsbetrag nicht nur ein bestimmender Strafzumessungsfaktor, sondern darüber hinaus - besonders wenn er hoch ist - auch ein für die konkrete Strafzumessung gewichtiger Strafschärfungsgrund ist, zeige insbesondere die gesetzgeberische Wertung in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO. In dieser Vorschrift wird das Vorliegen eines besonders schweren Falls der Steuerhinterziehung an das "große Ausmaß" der Verkürzung geknüpft.

2. Betragsgrenzen

Der BGH ist der Ansicht, dass das den besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung kennzeichnende Merkmal "in großem Ausmaß" erst dann vorliegt, wenn der Hinterziehungsbetrag 50.000 € übersteigt. Diese Betragsgrenze von 50.000 € komme dann zur Anwendung, wenn der Täter ungerechtfertigte Zahlungen vom FA erlangt hat, etwa bei Steuererstattungen im Rahmen von sog. USt-Karussellen, Kettengeschäften oder bei Einschaltung von sog. Service-Unternehmen.

Beschränke sich das Verhalten des Täters dagegen darauf, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen, könne das "große Ausmaß" höher angesetzt werden. Der BGH nennt hier eine Wertgrenze von 100.000 €. Werden - etwa durch gleichzeitige Abgabe unrichtiger Steuererklärungen für mehrere Steuerarten - tateinheitlich mehrere Hinterziehungen begangen, seien die Verkürzungsbeträge für die Feststellung des "großen Ausmaßes" zu addieren.

3. Indizwirkung für Strafhöhe

Liege nach diesen Maßstäben eine Hinterziehung von "großem Ausmaß" vor, habe dies "Indizwirkung" für die zu findende Strafhöhe:

- Bei einem sechsstelligen Hinterziehungsbetrag werde die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen noch schuldangemessen sein.
- Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe komme eine Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren und damit eine zur Bewährung aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur noch bei Vorliegen von besonders gewichtigen Milderungsgründen in Betracht.

4. Strafmilderungs- bzw. Strafschärfungsgründe

Die "Indizwirkung" des "großen Ausmaßes" könne einerseits durch Milderungsgründe beseitigt, andererseits aber durch Strafschärfungsgründe verstärkt werden.

Milderungsgründe in diesem Sinne können sein:

- Der Hinterziehungsbetrag ist im Verhältnis zu dem vom Täter im Tatzeitraum insgesamt gezahlten Steuerbetrag verhältnismäßig gering.
- Der Täter hat sich vor der Tat über einen längeren Zeitraum steuerlich verhalten.
- Der Täter zeichnet sich durch eine besondere Lebensleistung aus.
- Das Verhalten des Täters nach Aufdeckung der Tat zeichnet sich durch ein frühzeitiges Geständnis und die Nachzahlung der verkürzten Steuern aus.

Strafschärfungsgründe, die gegen eine Geldstrafe oder - bei entsprechend hohem Hinterziehungsbetrag - gegen eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe sprechen, können insbesondere sein:

- Entwicklung besonderer krimineller Energie - etwa durch den Betrieb sog. USt-Karusselle.
- Aufbau eines Täuschungssystems.
- Systematische Verschleierung von Sachverhalten und die Erstellung oder Verwendung unrichtiger oder verfälschter Belege zu Täuschungszwecken.
- Systematisches Vornehmen von Scheingeschäften oder Scheinhandlungen.
- Schaffung schwer aufklärbarer Sachverhalte durch Einschaltung von Domizil-Firmen im Ausland oder Gewinnverlagerung ins Ausland.
- Schaffung besonderer Unternehmensstrukturen zur Bereicherung durch Steuerhinterziehung.

Insgesamt stellt sich das Urteil des BGH als Signal für eine verschärfte Beurteilung von Steuerstraftaten dar. Die genannten Betragsgrenzen werden - z.B. in den aktuellen Liechtensteinfällen - schnell erreicht und bieten dann für Gerichte und Staatsanwaltschaften Grundlagen für ein offensives Vorgehen gegen die Täter. Auf der anderen Seite bleiben auch für eine Verschonung von tatsächlich abzusitzenden Freiheitsstrafen selbst bei großen Verkürzungsbeträgen noch erhebliche Spielräume. Dabei sollte aber nicht vergessen werden, dass mit dem Fortfall der Möglichkeit, die Freiheitsstrafe zur Bewährung auszusetzen, auch die für den Fiskus einträgliche übliche Geldauflagenfestsetzung obsolet wird.

III. Fazit

Die Verlängerung der Strafverfolgungsverjährung für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre einerseits und die höchstrichterliche Konkretisierung von Richtwerten für das Vorliegen derartiger Konstellationen andererseits bedeuten rechtlich und auch praktisch eine ganz erhebliche Verschärfung für die Verfolgung und Ahndung von Steuerhinterziehungen. Vor dem Hintergrund hoher Strafdrohungen stehen Ermittler und Verteidiger vor den Schwierigkeiten der Sachverhaltsaufklärung in sehr lange zurückliegende Zeiträume.

Durch die verbleibenden Unklarheiten der Anknüpfung der auf zehn Jahre verlängerten Strafverfolgungsverjährung an besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung wird besonders die Selbstanzeigeberatung erheblich erschwert. Auch die Strafverfolgungsbehörden werden mit dieser Unsicherheit bezüglich des Ermittlungsumfangs zu kämpfen haben. Ähnlich wie schon beim inzwischen wieder aufgehobenen [§ 370a AO](#) wird man insbesondere wegen dieser Unsicherheiten von vornherein Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung haben müssen.

Die Strafzumessungserwägungen des BGH sind insofern zu begrüßen, als einerseits durch die Nennung von Betragsgrößen eine entsprechende Rechtssicherheit entsteht, andererseits aber Beurteilungsspielräume bleiben, um dem Einzelfall gerecht werden zu können. Durch den relativ umfangreichen Katalog an Milderungs- und Schärfungsgründen werden den Gerichten, Strafverfolgungsbehörden und Verteidigern greifbare Kriterien für die Begründung des jeweiligen Standpunkts an die Hand gegeben.

Mehr zum Thema:



[Koops/Kossmann, Änderungen im Steuerstrafrecht zum 01.01.2008](#)

[Koops, „Kippt“ die gewerbs- und bandenmäßige Steuerhinterziehung?](#)

[BGH, Urteil v. 02.12.2008 - 1 StR 416/08](#)

Fenster schliessen