



Steuerstrafrecht

Thorsten Franke-Roericht, LL.M., RA, und Frank M. Peter, RA/FAStrR

Keine Steuerhinterziehung durch Unterlassen bei Kenntnis der Finanzbehörden

Das OLG Köln (Urteil vom 31. 1. 2017 – III-1 RVs 253/16, wistra 2017, 363), dessen Entscheidung im Folgenden vorgestellt und kommentiert wird, hat entschieden: Bei Kenntnis der Finanzbehörden von den wesentlichen steuerlich relevanten Umständen bezogen auf den maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt scheidet eine vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen aus, das Merkmal der Unkenntnis ist demzufolge in den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO hineinzulesen. Bekannt ist dabei, was sich aus den dort zum konkreten Steuerfall geführten Akten ergibt oder dem zuständigen Bearbeiter sonst bekannt ist. Dabei macht es keinen Unterschied, ob sich die Umstände aus den Akten selbst ergeben oder in dem elektronischen Register zur Verfügung stehen, auf welches der Sachbearbeiter im Rahmen seiner konkreten Zuständigkeit jederzeit Zugriff hat.

I. Problemdarstellung

A erzielte in 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die entsprechende LSt-Bescheinigung war ab dem 11. 1. 2010 im elektronischen Register der Finanzverwaltung verfügbar. Daneben hielt A Unternehmensbeteiligungen, die ihm in dem Geschäftsjahr 2009 insgesamt positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb einbrachten. Diese wurden wie in den Vorjahren ordnungsgemäß und fristgerecht gegenüber den jeweils zuständigen Finanzämtern erklärt und sodann dem für A zuständigen Wohnsitz-Finanzamt durch sog. ESt4B-Meldungen mitgeteilt. Die Meldungen erfolgten teils 2010, teils (zuletzt im Juli) 2011. Darüber hinaus erzielte A in 2009 bereits an der Quelle versteuerte Kapitaleinkünfte.

Eine ESt-Erklärung für das Jahr 2009 gab der stets durch Steuerberater vertretene A bis zum 30. 11. 2011, als die Steuerbehörde die Veranlagungsarbeiten im Wesentlichen (95%) abgeschlossen hatte, nicht ab. Das Finanzamt erließ daraufhin auf Grundlage der vorliegenden Informationen unter dem 1. 2. 2012 einen Schätzbescheid. A ließ diesen Bescheid rechtskräftig werden und überwies den festgesetzten Betrag an die Finanzbehörden.

Nach Einleitung eines gegen A gerichteten Steuerstrafverfahrens reichte dieser im Februar 2013 schließlich für sich und seine Ehefrau die ESt-Erklärung für 2009 ein. In dem darauf ergangenen endgültigen, ebenfalls rechtskräftig gewordenen Bescheid vom 17. 10. 2014 wurde gegen A bei Anwendung der Splittingtabelle eine Steuerschuld festge-

setzt, die im Ergebnis unter der des Schätzungsbescheides lag.

Das AG Bonn verurteilte A in 2015 wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr unter Strafaussetzung zur Bewährung. Auf seine Berufung hin hob das LG Bonn das Urteil auf und sprach ihn frei. Der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO sei bezogen auf den relevanten Zeitpunkt einer möglichen Tatvollendung zu verneinen. Eine Strafbarkeit scheidet aus, weil dem zuständigen Finanzamt zum 30. 11. 2011 alle positiven Einkünfte des A bekannt gewesen seien. Auch sei er nicht wegen versuchter Steuerhinterziehung zu bestrafen, weil ihm insofern kein Vorsatz nachzuweisen sei.

Gegen dieses Urteil richtete sich die Revision der Staatsanwaltschaft: Das Merkmal des „In-Unkenntnis-Lassens“ sei bereits dann verwirklicht, wenn der Steuerpflichtige die Steuererklärung gem. § 149 AO pflichtwidrig nicht abgebe. Die von der Kammer vertretene Ansicht führe zu Strafbarkeitslücken und Wertungswidersprüchen.

II. Lösung des Gerichts

Die Revision hatte in der Sache keinen Erfolg: Das LG sei zu Recht davon ausgegangen, dass weder die Voraussetzungen der vollendeten noch der versuchten Steuerhinterziehung vorlägen. Eine vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen scheidet bei Kenntnis des FA von den steuerlich erheblichen Tatsachen bezogen auf den maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt aus. Demzufolge sei das Merkmal der Unkenntnis in den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO hineinzulesen. „Bekannt“ sei dabei, was sich aus den dort zum konkreten Steuerfall geführten Akten ergäbe oder dem zuständigen Bearbeiter sonst bekannt sei. Es mache keinen Unterschied, ob sich die Umstände aus den Akten selbst ergäben oder in dem elektronischen Register zur Verfügung stünden, auf welches der Bearbeiter im Rahmen seiner Zuständigkeit jederzeit Zugriff habe. Eine versuchte Steuerhinterziehung scheitere am fehlenden Vorsatz des A. Er habe bei Überschreiten des Abgabetermins aufgrund der auch an ihn übermittelten LSt-Bescheinigung gewusst, dass die relevanten Informationen an das FA übermittelt wurden. Mit Blick auf die Beteiligungsgewinne sei nicht zu widerlegen, dass er auf den rechtzeitigen Eingang der Daten vertraut habe.

III. Konsequenzen für die Praxis

Das Urteil ist bereits an sich zu begrüßen. Denn die Frage, ob es für die Beurteilung der Tatbestandsmäßigkeit einer Steuerverkürzung durch Unterlassen auf die Kenntnis des Finanzamts ankommt, wurde bislang obergerichtlich nicht entschieden. Zwar tendierte das BayObLG¹ – dessen Entscheidung im hiesigen Verfahren von der Staatsanwaltschaft herangezogen wurde – zu der Ansicht, die Finanzbehörden könnten ungeachtet anderweit erlangter Kenntnisse schon dann „in Unkenntnis“ gelassen werden, wenn Steuererklärungen pflichtwidrig (§ 149 AO) nicht abgegeben würden. In dem vom BayObLG entschiedenen Fall kam es aber auf die Kenntnis gerade nicht an. Auch der BGH hat die Frage bislang nicht entschieden. Allerdings ließ er in zwei obiter dicta erkennen, dass *im Gegensatz zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO* bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO – schon seinem Wortlaut nach – nicht auf eine Kenntnis oder Unkenntnis der Finanzbehörden abzustellen sei.² Hätte der BGH also einen Fall wie den hiesigen zu entscheiden, würde er wohl der Argumentation des OLG folgen.

In der Praxis kann unter Einbindung dieser Entscheidung nun Folgendes zugunsten von Betroffenen angeführt werden: Bereits begrifflich kann der Steuerpflichtige das Finanzamt nicht in „Unkenntnis“ lassen, wenn es über alle für die Steuerfestsetzung erheblichen Umstände informiert ist. Soweit entgegnet wird, der Steuerpflichtige müsse „die Finanzbehörden pflichtgemäß über steuerlich erhebliche Tatsachen in Kenntnis setzen“, wird damit an die Verletzung von Handlungspflichten angeknüpft. Diese Auslegung ist aber nicht mit dem Wortlaut des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vereinbar. Eine Strafbarkeit kann auch nicht mit dem Schutzzweck des § 370 AO herbeigeführt werden. Die Vorschrift schützt nach h. M. allein das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuern. Ihr Zweck ist es nicht, die steuerlichen Mitwirkungs- und Erklärungspflichten als solche zu schützen; vielmehr ist deren Verletzung lediglich Voraussetzung für jedes tatbestandsmäßige Verhalten.

Der Unterlassenstatbestand läuft trotz Hineinlesens des Merkmals der Unkenntnis auch nicht „weitgehend ins Leere“: Zwar mag sich im Zuge der fortschreitenden Möglichkeiten des elektronischen Datenabgleichs die Praxisrelevanz dieser Strafnorm verringert haben. Dies rechtfertigt aber nicht, sie über ihren Wortsinn hinaus und unter Erweiterung ihres Schutzbereiches anzuwenden. Zudem behält sie uneingeschränkt Bedeutung für Sachverhalte, bei denen die steuerrelevanten Tatsachen regelmäßig nicht von Dritten aus im Rahmen eines standardisierten Verfahrens übermittelt werden (z. B. bei Einkünften aus Vermietung oder aus dem Betrieb eines Gewerbes), die vorgeschriebenen Mitteilungen entweder gar nicht erstellt werden oder nicht rechtzeitig vor dem Veranlagungszeitpunkt eingehen sowie für Fälle, in de-

nen das Finanzamt die Daten per Kontrollmitteilung der Steuerfahndung vor Abschluss der wesentlichen Veranlagungsarbeiten (95%), aber nach Ablauf der Steuererklärungsfrist erhält. Im Übrigen ist es nicht Aufgabe der Gerichte, Strafbarkeitslücken zu schließen; dies obliegt dem Gesetzgeber.

IV. Beraterhinweis

Die Argumentation des OLG ist u. E. auf Fälle übertragbar, in denen die steuerrelevanten Daten auf Basis eines grenzüberschreitenden automatischen Informationsaustausches für Finanzkonten (AIA) nach dem Common Reporting Standard (CRS) übermittelt werden. Die Übermittlung der Daten erfolgt auf Grundlage des „Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuer-sachen“ (FKAustG). Sie wird elektronisch an das BZSt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz ausgeführt.³ Die Kenntnis würde dann mit dem Zeitpunkt des Zugriffs auf diese Daten eintreten.

Thorsten Franke-Roericht, LL.M., RA und Partner, FRP Franke-Roericht und Peter Rechtsanwälte PartG, (Darmstadt/Frankfurt a. M./Düsseldorf), LL.M. Wirtschaftsstrafrecht und Autor im Heidelberger Kommentar Steuerstrafrecht (C.F. Müller 2016). In seiner Praxis befasst sich RA Franke-Roericht vorrangig mit dem Wirtschafts- und Steuerstrafrecht. Er publiziert regelmäßig zu diesen Themen und ist zudem als Referent bei Fortbildungsveranstaltungen für RA und StB tätig.



Frank M. Peter, RA, Fachanwalt für Strafrecht, Zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht (DAA) sowie zertifizierter Verteidiger im Wirtschaftsstrafrecht, Partner bei FRP Franke-Roericht und Peter Rechtsanwälte PartG (Darmstadt/Frankfurt a. M./Düsseldorf). In seiner Praxis befasst sich RA Peter vorrangig mit dem Wirtschafts- und Steuerstrafrecht. Er publiziert regelmäßig zu diesen Themen und ist auch als Referent bei Fortbildungsveranstaltungen für RA und StB tätig.



¹ BayObLG, 14. 3. 2002 – 4 StRR 8/2002, NStZ 2002, 552.

² Vgl. BGH, 19. 10. 1999 – 5 StR 178/99, NJW 2000, 528; BGH, 14. 12. 2010 – 1 StR 275/10, NStZ 2011, 408; BGH, 21. 11. 2012 – 1 StR 391/12, NStZ 2013, 411.

³ Das BMF hat sich zum CRS sowie zum FKAustG in einem Anwendungsschreiben geäußert, vgl. BMF, 1. 2. 2017 – IV B 6 – S 1315/13/10021 :044, BStBl. I 2017, 305, hierzu *Beyer*, AO-StB 2017, 133; grundlegend zum AIA und CRS: *Herrmann*, PStR 2015, 288.