

Für Kryptowährungen hieße das also: Man unterstellt, dass diejenigen Bitcoins, die zuerst angeschafft wurden, auch diejenigen sind, die im Rahmen des privaten Veräußerungsgeschäfts als erstes eingesetzt/ausgegeben wurden. Dies wird (nur) dann nicht gelten, wenn der An- und Verkauf bestimmter Bitcoins ausnahmsweise klar von anderen Bitcoin-Geschäften abgegrenzt werden könnte¹⁷.

c) Gewinnbesteuerung nach individuellem Einkommensteuersatz

Um dem veranlagendem Finanzamt im Zweifel geeignete Nachweise über die im Einzelnen getätigten Transaktionen zu den jeweils stattgehabten Kursen vorlegen zu können, kann sich sowohl für das Besteuerungs- wie ggf. Steuerstrafverfahren anbieten, eine genaue Dokumentation der Transaktionshistorie vorzuhalten. Als Steuersatz wird der gewöhnliche individuelle Einkommensteuersatz zugrunde gelegt.

IV. Zusammenfassung

Das Phänomen der Kryptowährungen ist dauerhaft. Soviel kann nach den Erfahrungen und den Entwicklungen der letzten Zeit gesagt, von vielen frohlockt, von einigen befürchtet werden. Mit deren Einzug in den (Wirtschafts-)Alltag sind vielfältige rechtliche Fragestellungen zu beantworten, zu denen neben aufsichtsrechtlichen Sujets jene der möglichen Strafbarkeit wegen Steuerverkürzung und deren Voraussetzungen gehört.

Der Verkauf von Bitcoins ist ein privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 Abs. 1 Nr.2 EStG, bei dem außerhalb des Freibetrags i.H.v. jährlich Euro 600 Steuern anfallen können, die nach jeweils individuellem Einkommenssteuersatz zu berechnen sind. Kompliziert kann die Berechnung und Betrachtung bei der – eher die Regel als die Ausnahme bildenden – Anschaffung und Veräußerung von Bitcoins zu unterschiedlichen Kursen über dem Zeitstrahl werden, bei denen die nicht mehr obligatorische „First-in-first-out“-Betrachtung in Analogie zur Fremdwährung gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG einen Anhalt bietet. Will der Steuerpflichtige sowohl im Besteuerungs- wie ggf. Steuerstrafverfahren für sich günstige Argumentationen unter diese Verwendung dieses Ansatzes stützen, ist eine entsprechend lückenlose Dokumentation der Transaktionsvorkommnisse unverzichtbar.

¹⁷ Denkbares praktisches Beispiel: Über coinbase werden 3 bitcoins am 01.02.2017 erworben und in der entsprechenden „online wallet“ vorgehalten, über eine neue erst ab dem 01.03.2017 an den Markt gegangene erdachte Handelsplattform Alpha ebenfalls 3 und in deren „online wallet“ hinterlegt. Wenn nun am 15.03.2017 über Handelsplattform Alpha 3 bitcoins gegen Euro „verkauft“ werden, beträfe dies in der steuer(straf-)rechtlichen Betrachtung unter dem Fremdwährungsansatz des EStG nach der „First-in-first-out“-Methode (nur) die über coinbase erworbenen bitcoins. Denkbar wäre aber auch die Argumentation, dass im Wege einer inselhaften Betrachtung nach jeweiligen Handelsplattformen die 3 zuletzt am 01.03.2017 über die Handelsplattform Alpha erworbenen bitcoins „raus gehen“, also (allein) deren Anschaffungswert für Besteuerungsfragen heranzuziehen sein wird.

Entscheidungskommentare

Steuerstrafrecht

Rechtsanwalt Björn Krug, Mainz

Keine Steuerverkürzung durch Unterlassen i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bei Kenntnis der Finanzbehörde

OLG Köln, Urteil vom 31.01.2017 - III-1 RVs 253/16

Das Merkmal der „Unkenntnis“ ist nach einer recht aktuellen Entscheidung des OLG Köln in den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO hineinzulesen. Dann scheidet eine vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen in den Fällen aus, in denen die Finanzbehörden zum maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt von den wesentlichen steuerlich relevanten Umständen bereits Kenntnis haben.

Gegen diese Entscheidung ist von einer Stimme in der Literatur vorgebracht worden, dass Systematik und Gesetzeszweck gegen das gefundene Ergebnis sprächen, so dass eine (abschließende) höchstrichterliche Klärung abzuwarten sei.¹ Diese vorgebrachten Einwände greifen in der Sache nicht durch. Soweit die Rechtslage nun zumindest obergerichtlich entschieden ist, folgt die Entscheidung den Vorgaben der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Hiergegen vorgebrachte Erwägungen widersprechen bereits dem Wortlaut des Gesetzes, zumal für eine Pönalisierung um jeden Preis in der zu prüfenden Sachverhaltskonstellation kein Bedürfnis besteht.

Für Vorwürfe der Steuerhinterziehung durch Unterlassen bietet sich damit ein erheblicher objektiver und subjektiver Verteidigungsspielraum. Dies betrifft auch die in der Praxis – gerade in Unternehmen – häufigen Fälle einer nachträglichen Berichtigung nach § 153 Abs. 1 AO, deren Unterlassen einen typischen Anwendungsfall des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO darstellt.

I. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt lag der Entscheidung des OLG Köln zugrunde:

Das AG Bonn hat den Angekl. am 13.10.2015 wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr unter Strafaussetzung zur Bewährung verurteilt. Auf seine hiergegen gerichtete Berufung hat die 9. kleine Strafkammer des LG Bonn – als Wirtschaftsstrafkammer – das amtsgerichtliche Urteil aufgehoben und den Angekl. freigesprochen.

Den Feststellungen der Strafkammer zufolge ist der Angekl. seit 2005 verheiratet. Seine Ehefrau ist (erst) seit November 2015 berufstätig. Beide Eheleute wurden in 2009 steuerlich gemeinschaftlich veranlagt. Der Angekl. ist Geschäftsführer der B. GmbH und bezog aus dieser Tätigkeit im Jahr 2009 ein Bruttogehalt von 180.000 EUR. Die entsprechende Lohnsteuer-Bescheinigung war ab dem 11.01.2010 im elektronischen Register der Finanzverwaltung NRW verfügbar. Daneben hält der Angekl. verschiedene Unternehmensbeteiligungen, die ihm in dem außergewöhnlich gut verlaufenen Geschäftsjahr 2009 insgesamt positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 3.528.205 EUR einbrachten. Die Einkünfte wurden, wie in den Vorjahren, ordnungsgemäß und fristgerecht gegenüber den jeweils zuständigen Finanzämtern erklärt und sodann dem für den Angekl. zuständigen Veranlagungs-Finanzamt durch sog. ESt4B-Meldungen mitgeteilt. Die Meldungen erfolgten teils 2010, teils (zuletzt im Juli) 2011. Darüber hinaus erzielte der Angekl. für das Steuerjahr 2009 bereits an der Quelle versteuerte Kapitaleinkünfte i.H.v. 3.466 EUR sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in einer Gesamthöhe von 100.035 EUR.

Eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 gab der stets durch Steuerberater vertretene Angekl. bis zum 30.11.2011, als die Steuerbehörde die Veranlagungsarbeiten im Wesentlichen (95 %) abgeschlossen hatte, nicht ab. Das Veranlagungs-Finanzamt erließ daraufhin auf der Grundlage der ihm vorliegenden Informationen unter dem 01.02.2012 einen Schätzbescheid über eine Steuerschuld i.H.v. 1.568.831 EUR. Der Angekl. ließ diesen Bescheid rechtskräftig werden und überwies den festgesetzten Betrag umgehend an die Finanzbehörden.

Nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens gegen ihn reichte der Angekl. im Februar 2013 schließlich für sich und seine Ehefrau die Einkommensteuererklärung für 2009 ein. In dem darauf ergangenen endgültigen, ebenfalls rechtskräftig gewordenen Steuerbescheid vom 17.10.2014 wurde gegen den Angekl. bei Anwendung der Splittingtabelle eine Steuerschuld i.H.v. 1.360.475 EUR festgesetzt, womit im Ergebnis eine Überzahlung vorlag.

Im Rahmen der rechtlichen Würdigung hat die Strafkammer ausgeführt, der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung gem. § 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 Angekl. bekannt gewesen seien. Der Angekl. sei auch nicht wegen versuchter Steuerhinterziehung zu bestrafen, weil ihm ein Vorsatz, die Finanzbehörde bezüglich steuerlich relevanter Tatsachen in Unkenntnis zu lassen, nicht nachzuweisen sei.

Gegen das freisprechende Urteil richtet sich die mit der Verletzung materiellen Rechts begründete Revision der Staatsanwaltschaft, welcher die Generalstaatsanwaltschaft beigetreten ist. Beanstandet wird insbesondere, die Strafkammer habe zu Unrecht auf eine tatbe-

¹ Vgl. Roth NZWiSt 2017, 308.

standsausschließende Kenntnis der Finanzbehörde abgestellt. Das Merkmal des „In-Unkenntnis-Lassens“ sei regelmäßig bereits dann verwirklicht, wenn der Steuerpflichtige die Steuererklärung gem. § 149 AO pflichtwidrig nicht abgibt. Die von der Strafkammer vertretene Sichtweise führe zu Strafbarkeitslücken und Wertungswidersprüchen, was im Einzelnen ausgeführt wird.

II. Entscheidungsgründe

Das OLG Köln hat die Revision verworfen und den Freispruch mit folgenden Erwägungen bestätigt:

Der Freispruch hält sachlich-rechtlicher Nachprüfung stand, weil die Strafkammer zu Recht davon ausgegangen ist, dass vorliegend weder die tatbestandlichen Voraussetzungen der vollendeten noch der versuchten Steuerhinterziehung gegeben sind.

Nach der allein in Betracht kommenden Vorschrift des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

Das LG stellt in zeitlicher Hinsicht zunächst zutreffend fest, dass der steuerlich beratene Angekl. vorliegend spätestens mit Ablauf des auf das Steuerjahr 2009 folgenden Jahres, mithin ab dem 01.01.2011, den gesetzlich festgelegten Termin zur Abgabe der Steuererklärung überschritten hatte. Indes ist die Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO entsprechend ihrem Charakter als unechtes Unterlassungsdelikt (Erfolgdelikt) erst dann vollendet, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für den fraglichen Besteuerungszeitraum im Wesentlichen abgeschlossen hat. Entscheidend für die Vollendung – und von der Revision auch nicht beanstandet – ist somit der Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige bei pflichtgemäßer Abgabe der Steuererklärung spätestens veranlagt worden wäre; erst dann ist im Regelfall die rechtzeitige Festsetzung der Steuer vereitelt und der Verkürzungserfolg eingetreten. Solange dies nicht geschehen ist, kommt nur eine Versuchsstrafbarkeit in Betracht. Anders ist dies nur, wenn – anders als im vorliegenden Fall – bereits vor Beendigung der Veranlagungsarbeiten ein Schätzungsbescheid ergangen ist, in dem die Steuer unzutreffend niedrig festgesetzt worden ist.

Spätester Veranlagungszeitpunkt war vorliegend der 30.11.2011. Nachdem dieser Termin verstrichen war, spielte es für die Beurteilung der Vollendung der Steuerhinterziehung keine Rolle, dass zu einem späteren Zeitpunkt ein Schätzungsbescheid ergangen ist.

Eine Strafbarkeit wegen vollendeter Steuerhinterziehung hat die Strafkammer gleichwohl rechtsfehlerfrei ausgeschlossen, weil dem für die Veranlagung des Angekl. (und seiner Ehefrau) zuständigen Finanzamt zum Veranlagungszeitpunkt die für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umstände bekannt waren.

Ob es für die Beurteilung der Tatbestandsmäßigkeit einer Steuerverkürzung durch Unterlassen auf die Kenntnis der zuständigen Finanzbehörde von allen steuerlich relevanten Tatsachen ankommt bzw. in den Tatbestand das ungeschriebene Merkmal „Unkenntnis“ der Finanzbehörde vom wahren Sachverhalt hineinzulesen ist, wie von Teilen der Kommentarliteratur befürwortet, ist bislang obergerichtlich und höchstrichterlich nicht entschieden worden.

Bezogen auf die aktive Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nimmt der BGH in st. Rspr. an, dass die für die Tatbestandsverwirklichung erforderliche objektive kausale Verknüpfung zwischen den unrichtigen Angaben gegenüber dem FA und dem Eintritt der Steuerverkürzung keine gelungene Täuschung mit Irrtumserregung beim zuständigen Finanzamt voraussetzt. Es genügt vielmehr, dass die unrichtigen oder unvollständigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen in anderer Weise als durch eine Täuschung für die Steuerverkürzung ursächlich werden. Danach kommt es für die vollendete Steuerverkürzung in dieser Tatvariante auf die Kenntnis der Finanzbehörden nicht an. Bezogen auf den Unterlassungstatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO hat der BGH diese Frage ausdrücklich offengelassen. In zwei *obiter dicta* der zuletzt zitierten Entscheidungen hat er allerdings ausgeführt:

„... Im Gegensatz zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO – schon nach seinem Wortlaut – nicht auf eine Kenntnis oder Unkenntnis der Finanzbehörden abzustellen oder das

ungeschriebene Merkmal der „Unkenntnis“ der Finanzbehörde vom wahren Sachverhalt in den Tatbestand hineinzulesen...“

Das BayOblG hat in der von der Revision herangezogenen Entscheidung hingegen zu der Auffassung tendiert, die Finanzbehörden könnten ungeachtet ihres anderweit erlangten Kenntnisstandes bereits dann i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Unkenntnis gelassen werden, wenn Steuererklärungen pflichtwidrig (§ 149 AO) nicht abgegeben würden. Allerdings kam es in dem dort entschiedenen Fall auf die unmaßgebliche Kenntnis des eingesetzten Betriebsprüfers nicht an, so dass die grundsätzliche Frage offenbleiben konnte.

Der Senat teilt in der vorliegend entscheidungserheblichen Frage die Auffassung des LG, dass bei Kenntnis der Finanzbehörden von den wesentlichen steuerlich relevanten Umständen bezogen auf den maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt eine vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen ausscheidet, das Merkmal der Unkenntnis demzufolge in den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO hineinzulesen ist. 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 – wie hier – in dem elektronischen Register zur Verfügung stehen, auf welches der Sachbearbeiter im Rahmen seiner konkreten Zuständigkeit jederzeit Zugriff hat.

Schon begrifflich kann der Stpfl. die zuständige Finanzbehörde nicht in „Unkenntnis“ lassen, wenn diese in Wirklichkeit über alle wesentlichen für die Steuerfestsetzung maßgeblichen Umstände informiert ist. Die Kenntnis bezogen auf den Zeitpunkt der Steuerfestsetzung schließt vielmehr den Tatbestand aus. Das Normverständnis der Revisionsführerin knüpft hingegen an die Verletzung von Handlungspflichten an, wenn ausgeführt wird, der Steuerpflichtige müsse „die Finanzbehörden pflichtgemäß über steuerlich erhebliche Tatsachen in Kenntnis setzen“. Eine solche Auslegung lässt sich mit dem Wortlaut nicht vereinbaren. Sie setzt, indem sie (bereits) die Verletzung von Handlungspflichten des Steuerpflichtigen sanktionieren will, den Versuch der Steuerhinterziehung mit deren Vollendung gleich. Der Schutzzweck der Vorschrift gebietet eine Strafbarkeit in diesen Fällen zumal nicht. § 370 AO schützt allein das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuern, d.h. die Verwirklichung des staatlichen Anspruchs auf den vollen Ertrag aus jeder einzelnen Steuerart. Dagegen ist es nicht Zweck der Vorschrift, die steuerlichen Mitwirkungs- und Erklärungspflichten als solche zu schützen; ihre Verletzung ist lediglich Voraussetzung für jedes tatbestandsmäßige Verhalten.

Der Senat vermag die gegen diese Auffassung ins Feld geführten Bedenken nicht zu teilen.

Soweit diese zunächst darauf gestützt werden, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO laufe nach der hier vertretenen Auslegung weitgehend ins Leere, ist zunächst anzumerken, dass der praktische Anwendungsbereich der Vorschrift auch bisher eher gering einzuschätzen war. Dies mit Blick darauf, dass das Verschweigen steuerlich relevanter Umstände bereits in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO von dem Merkmal der Unvollständigkeit erfasst wird, sofern eine Steuererklärung (überhaupt) zu den Akten gereicht wird. Zuzugeben ist der Beschwerdeführerin, dass sich mit den fortschreitenden Möglichkeiten des elektronischen Datenaustauschs die praktische Relevanz der Strafnorm verringert haben mag. Dies rechtfertigt es aber nicht, die Vorschrift über ihren Wortsinn hinaus und unter Erweiterung ihres Schutzbereiches anzuwenden. Die Begehungsvariante der Steuerhinterziehung durch Unterlassen dürfte ihre Bedeutung zudem uneingeschränkt für diejenigen Fallgestaltungen behalten, bei denen dem Finanzamt regelmäßig nicht von dritter Seite aus im Rahmen eines standardisierten Verfahrens die steuerlich erheblichen Tatsachen übermittelt werden – wie dies etwa bei Einkünften aus Vermietung oder Verpachtung oder aus dem Betrieb eines Gewerbes der Fall ist –, schließlich aber auch in allen übrigen denkbaren Fällen, in denen die vorgeschriebenen Mitteilungen entweder gar nicht erstellt werden oder nicht rechtzeitig vor dem Veranlagungszeitpunkt bei den Finanzbehörden eingehen.

Soweit die Revisionsführerin Wertungswidersprüche und/oder Strafbarkeitslücken befürchtet, verfangen auch diese letztlich nicht. Auch die Anwendung des erhöhten Strafrahmens bei den in § 370 Abs. 3 Nr. 2 und 3 AO vorgesehenen besonders schweren Fällen setzt zunächst die Erfüllung des Grundtatbestands voraus. Es ist den Strafgerichten verwehrt, tatsächlich oder vermeintlich bestehende Strafbarkeitslücken – auch mit Blick auf eventuelle Qualifikationstatbestände – zu schließen. Diese Aufgabe obliegt dem Gesetzgeber. Fälle des kollusiven Zusammenwirkens des Steuerschuldners und der Finanzbehörden bei unterlassener Abgabe von Steuererklärungen dürften im Übrigen nur selten vorkommen. Es dürfte

zudem fraglich sein, ob bei zutreffender und zulässiger Auslegung des Tatbestands des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO das Tatbestandsmerkmal der Unkenntnis der Finanzbehörde zu bejahen wäre. Denn in jenen Fällen würde der Finanzbeamte, welcher mit dem Steuerpflichtigen in rechtswidriger Art und Weise zusammenwirkt, nicht im Rahmen gesetzeskonformer Dienstausbübung handeln und damit nicht mehr als Repräsentant der Finanzbehörde anzusehen sein. Das darf mit Blick auf eine Entscheidung des BGH angenommen werden, wonach in einem Fall der (aktiven) Steuerhinterziehung die Kenntnis eines vorsätzlich zum Nachteil der Finanzbehörde handelnden Amtsträgers dessen Wissen der Finanzbehörde nicht zuzurechnen ist, wenn dieser außerhalb seines Zuständigkeitsbereichs handelt. Diese Sichtweise wird soweit ersichtlich auch vom BFH geteilt.

Eine Strafbarkeitslücke dürfte entgegen der Ansicht der Staatsanwaltschaft auch nicht in den Fällen vorliegen, in denen das zuständige Veranlagungs-Finanzamt im Rahmen einer Kontrollmitteilung der Steuerfahndung vor Abschluss der Veranlagungsarbeiten (sog. 95 %-Zeitpunkt) Kenntnis von steuererheblichen Tatsachen erlangt: Sofern der Zeitpunkt der Kenntniserlangung nach dem Ablauf der Steuererklärungsfrist – d.h. dem Zeitpunkt des unmittelbaren Ansetzens – liegt, kommt eine Strafbarkeit des Steuerpflichtigen wegen versuchter Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. §§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. 22 und 23 StGB in Betracht.

Auch in den von der Staatsanwaltschaft herangezogenen Fällen der Pflichtveranlagung gem. § 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG, bei denen beide Ehegatten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen und einer von ihnen nach der Steuerklasse V besteuert wird, läuft die Vorschrift des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bei der vom Senat vertretenen Rechtsauffassung nicht ins Leere. Insoweit fehlt es regelmäßig an einer Unkenntnis der Finanzbehörde, da diese durch die dem Arbeitgeber nach § 41b EStG obliegende Verpflichtung zur Übermittlung der elektronischen Lohnsteuer-Bescheinigung Kenntnis von den steuererheblichen Tatsachen erhält und die Ehegatten regelmäßig davon ausgehen werden und dürfen, dass dies tatsächlich auch geschieht. Eine Gefährdung des Steueranspruchs, welche durch § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO verhindert werden soll, besteht in derartigen Fällen somit nicht.

In Anlegung dieser Maßstäbe weisen die Ausführungen des LG keine Rechtsfehler auf:

Nach den Feststellungen der Berufungsstrafkammer war der Zeitpunkt, zu dem der Angekl. bei pflichtgemäßer Abgabe der Steuererklärung spätestens veranlagt worden wäre, der 30.11.2011. Zu diesem Zeitpunkt waren, so die weiteren Feststellungen der Strafkammer, dem für die Veranlagung zuständigen Beamten des Veranlagungsfinanzamts alle zu veranlagenden positiven Einkünfte des Angekl. aus dem Jahre 2009 indes positiv bekannt:

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.H.v. 180.000 EUR waren dem Veranlagungsfinanzamt bereits seit dem 12.01.2010 bekannt.

Die zu versteuernden Einkünfte aus Unternehmensbeteiligungen waren dem zuständigen Veranlagungsbeamten des Finanzamts ausweislich der Urteilsfeststellungen jeweils durch die sogenannten ESt4B-Mitteilungen bekannt geworden, von denen die letzte vom 05.07.2011 datierte, sodass ebenfalls mehrere Monate vor dem 30.11.2011 eine tatbestandsausschließende Kenntnis vorlag.

Auch soweit die Strafkammer eine Strafbarkeit nach Versuchsgesichtspunkten verneint hat, hat sie dies in rechtsfehlerfreier Weise begründet. Die insoweit gegen die Beweiswürdigung geführten Angriffe verfangen nicht.

Bei einem Freispruch aus tatsächlichen Gründen muss der Tatrichter im Urteil zunächst diejenigen Tatsachen feststellen, die er für erwiesen hält, bevor er in der Beweiswürdigung darlegt, aus welchen Gründen die für einen Schuldspruch erforderlichen – zusätzlichen – Feststellungen zur objektiven oder zur subjektiven Tatseite nicht getroffen werden können. Die Begründung muss so gefasst sein, dass das Revisionsgericht prüfen kann, ob dem Tatrichter Rechtsfehler unterlaufen sind, insbesondere ob der den Entscheidungsgegenstand bildende Sachverhalt erschöpfend gewürdigt worden ist. Die der Beweiswürdigung zugrunde liegenden wesentlichen Erwägungen sind in einer für das Revisionsgericht nachprüfbarer Weise darzulegen. Die Anforderungen an eine umfassende Würdigung der festgestellten Tatsachen sind beim freisprechenden Urteil nicht geringer als im Falle der Verurteilung.

Diesen Anforderungen genügen die Ausführungen in der angefochtenen Entscheidung.

Im Rahmen der Prüfung einer etwaigen Versuchsstrafbarkeit geht die Strafkammer mit nicht zu beanstandender Begründung davon aus, dass der Angekl. zum maßgeblichen Zeitpunkt der Überschreitung des gesetzlich festgelegten Termins zur Abgabe der Steuererklärung, welcher vorliegend auf den 31.12.2010 datierte, nicht den Vorsatz gefasst hatte, die zuständige Finanzbehörde über den wesentlichen Abschluss der Veranlagungsarbeiten hinaus über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen und dadurch Steuern zu verkürzen. Insoweit ergibt sich aus den Feststellungen, dass der Angekl. bereits seit Januar 2010 durch die auch ihm übersandte elektronische Lohnsteuer-Bescheinigung für das Jahr 2009 vom 08.01.2010 wusste, dass seine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit innerhalb der Finanzbehörden seinem Veranlagungsfinanzamt elektronisch übermittelt und damit bekannt werden würden.

Im Hinblick auf die zu versteuernden Einkünfte aus Unternehmensbeteiligungen geht die Berufungsstrafkammer davon aus, dass der Angekl. für die am 01.01.2011 noch nicht festgestellten Beteiligungsergebnisse zwar das Risiko hätte sehen müssen, dass seine positiven Zuflüsse dem Veranlagungsfinanzamt bis zum wesentlichen Abschluss der Veranlagungsarbeiten weiterhin unbekannt bleiben würden, zumal ihm der genaue Zeitpunkt, zu dem im Veranlagungsfinanzamt die Veranlagungsarbeiten im Wesentlichen abgeschlossen sein würden, im Vorfeld nicht bekannt sein konnte und er naturgemäß keinen Einfluss darauf hatte, wann dieser Zeitpunkt eintreten würde. Den weiteren Feststellungen zu Folge kannte der Angekl. jedoch das grundsätzliche System, das im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellungen der Ergebnisse seiner Unternehmensbeteiligungen dazu führte, dass von den Feststellungsfinanzämtern zusammen mit der Feststellung Quermittelungen, sog. ESt4B-Mitteilungen, an die Veranlagungsfinanzämter der Anteilseigner der jeweiligen Beteiligungen verschickt würden. Vor diesem Hintergrund ist die Berufungsstrafkammer mit nicht zu beanstandender Begründung davon ausgegangen, dass der Angekl. auch bereits bei Überschreitung des Abgabetermins am 01.01.2011 wusste, dass sein Veranlagungsfinanzamt Kenntnis von seinen Einkünften bekommen würde, wie es auch in den Vorjahren stets der Fall gewesen war und zu keinerlei Problemen geführt hatte. Da die ESt4B-Mitteilungen auch tatsächlich sämtlich bis zum Sommer 2011 und damit Monate vor dem Abschluss der Veranlagungsarbeiten beim Veranlagungsfinanzamt eingingen, ist die Strafkammer davon ausgegangen, dass ihm nicht zu widerlegen sei, ab dem 01.01.2011 darauf vertraut zu haben, dass sein Veranlagungsfinanzamt rechtzeitig Kenntnis von seinen Beteiligungsgewinnen erlangen würde.

III. Anmerkung

Mit seiner außergewöhnlich umfangreich und tiefgehend begründeten Entscheidung hat das OLG Köln die aus seiner Sicht geltenden Maßstäbe der Berücksichtigung einer Kenntnis des Finanzamts in Fällen der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) dargelegt. Auch wenn eine tragende Bestätigung durch den BGH insoweit aussteht, spricht viel dafür, dass sich diese Sichtweise durchsetzt. Dabei kann die Bedeutung für die Praxis nicht hoch genug eingeschätzt werden.

Ausgangspunkt der Überlegungen ist, dass die Steuerhinterziehung durch Unterlassen i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO voraussetzt, dass der Täter die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuererhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch den Erfolg herbeiführt. Tatbestandsmäßig sind sowohl die Nichtabgabe als auch die verspätete Abgabe einer Steuererklärung ohne Fristverlängerung nach § 109 AO, nicht hingegen die die nur teilweise Erklärung, die von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfasst wird.

Die Begrifflichkeit des „in-Unkenntnis-lassens“ ist dabei relevant für die Entscheidung des OLG Köln, denn daran wird der Unterschied zur Steuerhinterziehung durch Tun nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 herausgearbeitet.

1. Die Unterschiede des Kenntniselements in § 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO

Bei der Steuerhinterziehung durch Tun ist die höchstgerichtliche Rechtsprechung klar positioniert: Der 1. Strafsenat des BGH nimmt an, dass bei der für die Tatbestandsverwirklichung erforderlichen Verknüpfung zwischen den unrichtigen Angaben gegenüber dem Finanzamt und dem Eintritt der Steuerverkürzung keine (gelungene) Täuschung beim zuständigen Fi-

nanzamt vorausgesetzt wird.² Auf die Kenntnis der Finanzbehörden kommt es in dieser Tatvariante für die vollendete Steuerverkürzung nicht an.³ Diese Rechtsprechung war indes nicht immer so klar. So hieß bei dem früher für Steuerstrafsachen zuständigen 5. Strafsenat des BGH zunächst noch:⁴

„... Falls es überhaupt auf die Kenntnis der Finanzbehörden ankommen sollte, wäre zu differenzieren, worauf sich der Kenntnisstand der Finanzbehörden beziehen muss: So kommen zum einen Tatsachen in Betracht, die den bloßen Verdacht begründen, dass die Angaben unrichtig sind, zum anderen Tatsachen, welche die positive Kenntnis vermitteln, dass die Angaben falsch sind, oder schließlich die positive Kenntnis aller Tatsachen, die für eine zutreffende Steuerfestsetzung erforderlich sind. Nur in der zuletzt genannten Konstellation könnte die Kenntnis der Finanzbehörden bedeutsam sein. In einem solchen Fall müssten darüber hinaus die Beweismittel i.S. von § 90 AO bekannt und verfügbar sein. ...“

In seiner nächsten Entscheidung ging der nun zuständige 1. Strafsenat des BGH deutlich über diese Ausführungen hinaus, als er postulierte:⁵

„... Darüber hinaus greift § 370 I Nr. 1 AO selbst dann ein, wenn der zuständige Veranlagungsbeamte von allen für die Veranlagung bedeutsamen Tatsachen Kenntnis hat und zudem sämtliche Beweismittel (§ 90 AO) bekannt und verfügbar sind (vgl. BGH Beschl. v. 19. 10. 1999 – 5 StR 178/99, wo die aufgezeigte Fragestellung nicht entscheidungserheblich war). (...) Der Erfolg wäre auch bei Kenntnis der Finanzbehörden vom zutreffenden Besteuerungssachverhalt – anders als in der Unterlassungsvariante – weder ganz noch zum Teil ohne den vom Steuerpflichtigen in Gang gesetzten Geschehensablauf eingetreten. Insofern realisiert sich gerade auch in dem Machen der falschen Angaben (neben einem möglicherweise strafrechtlich relevanten Verhalten des die zutreffenden Besteuerungsgrundlagen kennenden Veranlagungsbeamten) die durch § 370 I Nr. 1 AO rechtlich missbilligte Gefahr einer Steuerverkürzung (so jetzt auch Ransiek in Kohlmann, SteuerstrafR, [...], § 370 Rn 581ff.). ...“

Diese deutliche Verschärfung ist mit der letzten Entscheidung des 1. Strafsenats des BGH zu diesem Themenfeld noch einmal bestätigt worden, die vorhergehende Entscheidung des 5. Strafsenats des BGH findet darin keine Erwähnung mehr.⁶

Inwiefern es bei einer Steuerverkürzung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO auf die (Un-)Kenntnis der zuständigen Finanzbehörde hinsichtlich der steuerlich relevanten Tatsachen ankommt, ist höchstrichterlich bislang nicht tragend entschieden. Eine Tendenz ist allerdings vorgegeben, wenn es in den bereits angesprochenen jüngeren Entscheidungen des 1. Strafsenats des BGH heißt:⁷

„... Im Gegensatz zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO – schon nach seinem Wortlaut – nicht auf eine Kenntnis oder Unkenntnis der Finanzbehörden abzustellen oder das ungeschriebene Merkmal der ‚Unkenntnis‘ der Finanzbehörde vom wahren Sachverhalt in den Tatbestand hineinzulesen. ...“

Dem folgt, soweit ersichtlich, die Literatur⁸ ebenso wie nun das OLG Köln in seiner Entscheidung, soweit es das Ergebnis betrifft.

2. Die (Gegen-)Auffassung von Roth

Nun gibt es eine (erste) Stimme, nach der die Sichtweise, wie sie das OLG Köln begründet, zu bestreiten sei.⁹

Es wird von Roth darauf verwiesen, dass die Formulierung des Gesetzes „in Unkenntnis lassen“ eine „opferbezogene“ Sichtweise einnehme und darüber hinaus in die Formulierung hineinlese, dass die Finanzbehörde auch „in Unkenntnis ist“. Soweit er nun meint, diesem Sprachverständnis sei nicht zu folgen, übersieht er Folgendes: Schon strukturell ist das „in Unkenntnis lassen“ dem Unterlassen nachgebildet. Ein – als vermeintliche Begründung für die gegenteilige Auffassung – herangezogener Verweis auf die positive Formulierung „in

² BGH NStZ 2000, 38; NStZ 2011, 408; NStZ 2013, 411.

³ So bspw. auch Schott, in: Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2016, § 370 Rn. 57 n.w.N.; a.A. hingegen Schmitz/Wulf, in: Münchener Kommentar zum StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 AO Rn. 260 m.w.N.

⁴ BGH NStZ 2000, 38.

⁵ BGH NStZ 2011, 408; m. Anm. Wulf NStZ 2011, 408 und m. Anm. Zimmermann Beck FD-StrafR 2011, 314692.

⁶ BGH NStZ 2013, 411; m. Anm. Krug Beck FD-StrafR 2013, 341369.

⁷ BGH NStZ 2011, 408; NStZ 2013, 411.

⁸ Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl., § 370 Rn. 60; Schott a.a.O. (Fn. 3), § 370 Rn. 143 f. m.w.N.

⁹ Roth a.a.O. (Fn. 1).

Kenntnis setzen“, wäre hingegen strukturell dem Tatbestand des Tuns in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO zuzuordnen. Naheliegend – wenn nicht gar zwingend – ist bei wörtlicher Auslegung ohnehin, dass nur derjenige in Unkenntnis gelassen werden kann, der in Unkenntnis ist. Die Klärung der Frage einer Strafbarkeit kann unter Berücksichtigung dieser Prämisse nur über den subjektiven Tatbestand erfolgen, wenn der Erklärungspflichtige um die Kenntnis der Finanzbehörde nicht weiß.

Sofern *Roth* weiter systematische Argumente für seine vorzugswürdige Auslegung heranziehen will, ist auch diesen nicht zu folgen. Dreh- und Angelpunkt der beiden Tatbestandsvarianten ist ihr Wortlaut, der einmal auf die Unkenntnis abstellt und einmal nicht. Die Logik, dass § 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO hinsichtlich des Kenntnisstands der Finanzbehörden gleich zu behandeln wären, ist damit von vornherein nicht zwingend. Zudem ist die Unkenntnis der Finanzbehörde der Grund dafür, dass die Modalitätenäquivalenz¹⁰ gegeben ist, welche ansonsten durch § 13 StGB geregelt wird. Mit der Vorschrift des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bzw. seiner Vorgängernormen wollte man dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz Genüge tun und die Tatmodalität des Unterlassens ausdrücklich regeln.¹¹ Der damalige Gesetzesentwurf stellte das „unrichtige-Angaben-machen“ dem „in-Unkenntnis-lassen“ ausdrücklich gegenüber.¹² Beide Tatbestandsvarianten sollten gleichwertig sein, weswegen § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO auch keine Möglichkeit der Strafmilderung i.S.d. § 13 Abs. 2 StGB vorsieht. Wäre die tatsächliche Unkenntnis der Finanzbehörde entbehrlich, dann wären die Tatvarianten nicht mehr vergleichbar. Denn es handelt sich bei § 370 AO nicht um ein rein erfolgsbezogenes Delikt, sondern um ein Delikt mit Handlungsbezug, so dass es einer Begründung erfordert, warum das Unterlassen einem aktiven Tun gleichgestellt sein soll. Wollte man also wirklich zu einer Gleichbehandlung beider Tatbestandsvarianten kommen, dann spräche mit der Literatur deutlich mehr dafür, die Überlegungen zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO auch auf § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO zu übertragen,¹³ wie es ursprünglich auch der 5. Strafsenat des BGH erwog.¹⁴

Soweit *Roth* dann auf die Auslegungsmöglichkeiten der Regelbeispiele nach § 370 Abs. 3 Nr. 2 und 3 AO verweist,¹⁵ hat das OLG Köln hierzu in der Tat ein abweichendes Verständnis. Die Regelbeispiele können danach nur zur Auslegung des Grundtatbestands beitragen, wenn dieser erfüllt ist.¹⁶ Dieser Ansatz überzeugt. Zur Frage des „wie“ tragen Regelbeispiele im Zweifel bei, zur Frage des „ob“ können sie hingegen nicht weiterhelfen. Im Übrigen helfen die Regelbeispiele auch inhaltlich wenig bei der Auslegung, denn bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO geht es um die Kenntnis der Finanzbehörde, in den Regelbeispielen hingegen um die aktive Einbindung eines Amtsträgers in die Tat.

Schließlich scheint *Roth* in seiner Diskussion die Neuregelung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO¹⁷ zu übersehen, zumindest hält er diese für nicht diskussionsbedürftig. Geregelt ist darin mit Wirkung seit dem 01.01.2017 Folgendes:

„Daten, die von mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c an die Finanzverwaltung übermittelt wurden, gelten als Angaben des Steuerpflichtigen, soweit er nicht in einem dafür vorsehenden Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht.“

Diese Neuregelung soll nach dem Willen des Gesetzgebers eine Deklaration durch den Steuerpflichtigen entbehrlich machen in den Fällen, in denen die Finanzbehörde ohnehin Kenntnis hat.¹⁸ Welchen Einfluss die Regelung auf die Praxis der Finanzverwaltung und die Rechtsprechung haben wird, bleibt abzuwarten.¹⁹ Naheliegender ist eine dem OLG Köln widersprechende Auslegung der Tatbestandsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO unter Berücksichtigung aller Argumente und der Neuregelung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO jedenfalls nicht geworden.

¹⁰ Zum Begriff: *Fischer*, StGB, 64. Aufl. 2017, § 13 Rn. 83 ff. m.w.N.

¹¹ *Bülte* BB 2010, 607 m.w.N.

¹² BT-Drs. VI/1982, 194.

¹³ *Webel* wistra 2017, 366 (Anm. zu *OLG Köln* wistra 2017, 363); *Schmitz/Wulf* a.a.O. (Fn. 3), § 370 AO Rn. 260 m.w.N.

¹⁴ *BGH* NStZ 2000, 38.

¹⁵ *BayObLG* NStZ 2002, 552; *BGH* NStZ 2011, 408; NStZ 2013, 411; zur Diskussion auch: *Steinberg* wistra 2012, 45.

¹⁶ *Webel* a.a.O. (Fn. 10).

¹⁷ BGBl. I 2016, 1679.

¹⁸ BT-DRs. 1884/34, 112 (Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 11.05.2016).

¹⁹ *Webel* a.a.O. (Fn. 10).

3. Folgerungen für die Praxis

Die Verfolgung einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist, obwohl eigentlich der „Paradefall“ des Tatbestands, in der Praxis ohnehin eher die Ausnahme. Bei der Erfüllung der entsprechenden steuerlichen Erklärungspflichten²⁰ kommt es in besonderen Konstellationen gleichwohl zu – insbesondere betragsmäßig – relevanten Fällen, etwa bei der nachträglichen Berichtigung nach § 153 Abs. 1 AO in Unternehmen.²¹ Hier bietet die aktuelle Entscheidung des OLG Köln viel Argumentationspotential in objektiver und subjektiver Hinsicht, wobei sich bereits jetzt weitere Streitpunkte abzeichnen: Welchen Grad die Kenntnis der Finanzbehörde haben muss²² oder auf wessen Kenntnis genau es ankommen soll,²³ um nur zwei zu nennen.

Durch diese Auslegung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO entstehen auch keine relevanten Strafbarkeitslücken. Davon abgesehen, dass nicht Strafbarkeits- sondern Schutzlücken die Begründung für eine Strafbarkeit wären, gilt Folgendes: Natürlich ist denkbar, dass sich bspw. ein Steuerpflichtiger in entsprechenden Besteuerungsverfahren – auch bei fehlender Kenntnis der Finanzbehörde – darauf beruft, er sei davon ausgegangen, dass bei ordnungsgemäßem Gang der Mitteilungen innerhalb der Finanzbehörden die entsprechende (tatbestandsausschließende) Kenntnis beim Finanzamt vorgelegen hätte.²⁴ Diese im Gesetz ausdrücklich angelegte Sichtweise entspricht indes den Grundprinzipien des Strafrechts: Ohne Vorsatz muss der Tatbestand ausscheiden. Die erforderliche Prüfung einer Strafbarkeit verlagert sich schlicht in den subjektiven Tatbestand, ohne dass man dafür den objektiven Tatbestand *contra legem* extensiv auslegen müsste.

²⁰ Schott a.a.O. (Fn. 3), § 370 Rn. 109 ff. m.w.N.

²¹ Krug/Skoupil NZWiSt 2015, 453.

²² Dazu bspw. Jäger a.a.O. (Fn. 8), Rn. 60. und Webel a.a.O. (Fn. 10).

²³ Roth a.a.O. (Fn. 1) m.w.N.

²⁴ Roth a.a.O. (Fn. 1).

Insolvenzstrafrecht

Oberstaatsanwalt Raimund Weyand, St. Ingbert

Entscheidungen zum Insolvenzstrafrecht

I. Strafprozessrecht

Akteneinsicht an verfahrensunbeteiligte Dritte in Steuerstrafverfahren - § 475 StPO, § 30 AO

Die Gewährung von Akteneinsicht an verfahrensunbeteiligte Dritte richtet sich ausschließlich nach § 475 StPO, es sei denn, die Antragsteller sind ihrerseits Geschädigte im Sinne des § 406e StPO.

Die Akteneinsicht ist zu versagen, wenn schutzwürdige Interessen dem entgegenstehen (§ 475 Abs. 1 S. 2 StPO), oder aber sie anderweitigen gesetzlichen Verwendungsregelungen zuwiderlaufen würde (§ 477 Abs. 2 StPO).

Aus dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) ergibt sich eine derartige entgegenstehende gesetzliche Verwendungsregelung. Sie ist auch dann strikt zu beachten, wenn im Zusammenhang mit einer Unternehmensinsolvenz die Geltendmachung von Regressforderungen gegen die vormaligen Organe beabsichtigt ist, und die begehrte Akteneinsicht zur Vorbereitung zivilrechtlicher Schritte dienen soll.

OLG Rostock, Beschluss vom 13.07.2017 – 20 Ws 146/17, ZlInsO 2017, 1734.