

Steuerstrafrecht

Rolletschke

5., neu bearbeitete Auflage 2021
ISBN 978-3-8006-4990-7
Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

VII. Grunderwerbsteuer

Mit der Grunderwerbsteuer wird der Grundstücksumsatz unter Anknüpfung an bestimmte, im Einzelnen aufgeführte Rechtsvorgänge besteuert. Damit ein Sachverhalt steuerbar ist, muss ein Grundstück im Inland Erwerbsgegenstand sein (§ 2 GrEStG), das Grundstück muss den Rechtsträger wechseln und es muss sich um einen Erwerbsvorgang iSd § 1 GrEStG handeln. Erwerbsvorgänge iSd § 1 I GrEStG sind Verpflichtungsgeschäfte, die Auflassung, Eigentumsübergänge, die weder eines Verpflichtungsgeschäfts noch einer Auflassung bedürfen (Anwachsung, Umwandlungen), das Meistgebot im Zwangsvollstreckungsverfahren und sog. steuerpflichtige Zwischengeschäfte. § 1 II GrEStG erfasst Rechtsvorgänge, die einem anderen eine eigentümerähnliche Rechtsposition an einem Grundstück verschaffen, ohne dass ein Übereignungsanspruch begründet wird, § 1 IIa GrEStG die Änderung im Gesellschaftsbestand einer Personengesellschaft und § 1 III, IV GrEStG Anteilsvereinigungen/-übertragungen. § 1 V GrEStG stellt für den wechselseitigen Tausch von Grundstücken klar, dass die Vereinbarung über jedes der gegeneinander auszutauschenden Grundstücke der GrESt unterliegt. 483

Soweit ein Erwerbsvorgang nicht nach Maßgabe der §§ 3, 4 GrEStG steuerbefreit ist, ist er mit der Bemessungsgrundlage Wert der Gegenleistung (§§ 8, 9 GrEStG) zu 3,5 % (§ 11 I GrEStG) bis zu 6,5 % zB NRW seit 1.1.2015⁹²¹ zu besteuern. Zu berücksichtigen ist insoweit, dass sich die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage bei einem sog. einheitlichen Leistungsgegenstand (= Erwerb von Baugrundstücken, bei denen im engen Zusammenhang mit dem Erwerb auch die Bebauung oder sonstige Veränderungen des Grundstücks und/oder des aufstehenden Gebäudes herbeigeführt werden sollen), entsprechend erhöht.⁹²² 484

Steuerschuldner sind regelmäßig die am Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen (§ 13 GrEStG). Unter bestimmten Voraussetzungen berücksichtigt § 16 GrEStG das Scheitern eines Erwerbsvorgangs bzw. die Herabsetzung der Gegenleistung, was zu einer Nichtfestsetzung der Steuer bzw. Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung führt.⁹²³ 485

Das einschlägige Verfahrensrecht sieht zwar in den §§ 18, 19 GrEStG wie das Erbschaftsteuerrecht in den §§ 30, 33, 34 ErbStG **Anzeigen von anzeigepflichtigen Personen**, Gerichten, Behörden und Notaren vor. Anders als im Erbschaftsteuerrecht folgt auf die Anzeigen jedoch keine Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung (§ 31 ErbStG). Die gem. § 18 I 1 GrEStG nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erstattende Anzeige eines Gerichts, einer Behörde oder eines Notars führt vielmehr selbst unmittelbar zur Steuerfestsetzung durch die Finanzbehörde (einstufiges Verfahren).⁹²⁴ Die nach § 19 GrEStG zu erstattende Anzeige eines Steuerschuldners ist kraft Gesetzes Steuererklärung iSd AO (§ 19 V 1 GrEStG).⁹²⁵ 486

Auch wenn die durch die **Gerichte, Behörden und Notare** zu erstattende Anzeige gem. § 18 GrEStG keine Steuererklärung ist, werden darin steuerlich relevante Vor- 487

⁹²¹ GV NRW 2014, 954.

⁹²² Unstr., vgl. Boruttau/Sack, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl. 2019, GrEStG § 9 Rn. 49.

⁹²³ Vgl. dazu insgesamt HdB FA-SteuerR/Gottwald Kap. 5 Rn. 3, 11, 19ff., 52ff., 65, 68ff.

⁹²⁴ Unstr., vgl. Seipl in Wannemacher SteuerStrafR-HdB Rn. 1231.

⁹²⁵ Unstr., vgl. Seipl in Wannemacher SteuerStrafR-HdB Rn. 1233.

gänge den Finanzbehörden erklärt oder pflichtwidrig nicht erklärt. Die nach den Maßgaben des § 18 GrEStG zu erstattende Anzeige ist **tauglicher** Anknüpfungssachverhalt für §§ 370, 378 AO.⁹²⁶ Erstattet ein Notar (dolos oder undolos) eine unzutreffende Anzeige gegenüber einer Finanzbehörde (zB gem. § 18 GrEStG), so ist der Steuerpflichtige gegebenenfalls berichtigungspflichtig iSd § 153 I 1 Nr. 1 AO. Verstößt er gegen diese Berichtigungspflicht, handelt er tatbestandsmäßig iSd § 370 I Nr. 2 AO. Die Berichtigungspflicht des Steuerpflichtigen (§ 153 I 1 Nr. 1 AO) bezieht sich nicht nur auf Erklärungen, die durch den Steuerpflichtigen abgegeben werden, sondern auch auf Erklärungen, die für den Steuerpflichtigen abgegeben werden (→ Rn. 509). Hierunter fallen aber auch Anzeigen eines Notars.⁹²⁷ Mit diesen erfüllt der Notar nämlich nicht nur eine in selbst treffende gesetzliche Verpflichtung, er wirkt auch bei der Ermittlung des für die Steuerfestsetzung maßgeblichen Sachverhalts mit (§ 90 AO). Erfüllt ein Notar seine Anzeigepflicht unvollständig oder überhaupt nicht, so ist bei einer Beurteilung der Leichtfertigkeit iSd § 378 AO zu berücksichtigen, dass er aufgrund seiner Ausbildung und Funktion verpflichtet ist, die Frage der Grunderwerbsteuerpflicht zu prüfen. Er ist damit auch verpflichtet, sich Klarheit über die Rechtslage zu verschaffen. Versorgt sich der Notar nicht ausreichend mit fachlichen Informationen, handelt er leichtfertig. Dazu gehört auch, dass er sich über die steuerrechtlichen Grundlagen informieren und die höchstrichterliche Rechtsprechung verfolgen muss. Die Delegation von Aufgaben an Angestellte ist an sich nicht zu beanstanden, soweit die Pflichten nicht unkontrolliert delegiert werden.⁹²⁸

- 488 Der in der Praxis häufiger anzutreffende Hinterziehungsfall ist allerdings der, dass Steuerschuldner iSd § 13 GrEStG ihrer Anzeigepflicht gem. § 19 GrEStG nicht ordnungsgemäß nachkommen. Eine entsprechende Anzeigepflicht besteht unter anderem, wenn **formungültige Verträge** über die Übereignung von Grundstücken wirtschaftlich erfüllt werden (§ 19 I 1 Nr. 2 GrEStG), bei Änderungen im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft iHv mindestens 95 % (§ 19 I 1 Nr. 3a GrEStG) oder bei der Vereinigung oder Übertragung von Gesellschaftsanteilen (§ 19 I 1 Nr. 4–7 GrEStG).
- 489 Neben den in § 19 I 1 GrEStG erwähnten Anzeigepflichten enthält § 19 I 2 AO eine Blankettklausele für alle Erwerbsvorgänge, bei denen keine Anzeigepflicht gem. § 18 GrEStG besteht. Damit sind aber nicht nur die Erwerbsvorgänge umfasst, bei denen sich die GrESt-Pflicht unmittelbar aus § 1 GrEStG ergibt, sondern auch **Umgehungsfälle** iSd § 42 AO.⁹²⁹
- 490 Die Anzeigepflicht gem. § 19 GrEStG besteht auch, wenn die Gegenleistung über die zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber anlässlich des Erwerbsvorgangs vereinbarte Gegenleistung hinausgeht (§ 19 II Nr. 1–3 GrEStG). Dies gilt auch im Fall der formalen Trennung mehrerer Rechtsgeschäfte, wenn etwa zwischen einem Grundstückskaufvertrag und einem Vertrag zur Bebauung des Grundstücks ein rechtlicher oder objektiv-sachlicher Zusammenhang besteht (einheitlicher Leistungsgegenstand). Allerdings verweist das Schleswig-Holsteinische FG⁹³⁰ darauf, dass Leichtfertigkeit

926 HM, vgl. FG Baden-Württemberg BeckRS 2004, 26016091 = EFG 2004, 867; Boruttau/Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl. 2019, GrEStG § 18 Rn. 29; Weillbach, Grunderwerbsteuer, GrEStG § 18 Rn. 16.

927 Vgl. BGH NSTZ 2009, 273.

928 Vgl. FG Bremen BeckRS 1993, 12266 = EFG 1993, 540.

929 Vgl. Hofmann, Grunderwerbsteuer, 8. Aufl. 2004, GrEStG § 19 Rn. 7.

930 Vgl. FG Schleswig-Holstein BeckRS 2006, 26022375 = EFG 2007, 642.

iSd § 378 AO nur angenommen werden könne, wenn es sich den Beteiligten geradezu aufdrängen musste, dass Gegenstand des Erwerbs das Grundstück im später bebauten Zustand war. Diese Frage des sog. **verbundenen Vertragswerks** lasse sich aber häufig nicht einfach beantworten. Im Streitfall sei dies jedenfalls deshalb nicht offensichtlich, weil der Generalübernehmervertrag erst fünf Monate nach dem Grundstückskaufvertrag geschlossen wurde.

Die Anzeigepflicht des § 19 GrEStG besteht selbst dann, wenn der Erwerbsvorgang im Einzelfall gem. § 18 GrEStG durch Gericht, Behörde oder Notare anzuzeigen ist. Dabei ist unerheblich, ob die Anzeige gem. § 18 GrEStG erfolgt ist oder nicht.⁹³¹ 491

Da die in §§ 18, 19 GrEStG vorgeschriebenen Anzeigen es der zuständigen Finanzbehörde ermöglichen sollen, grunderwerbsteuerliche Erwerbsvorgänge zu ermitteln, muss der für die GrESt-Festsetzung zuständige Stelle Kenntnis verschafft werden. Die Information, die lediglich potenziell die Möglichkeit eines GrESt-Festsetzungsverfahrens eröffnet, genügt insoweit nach dem BFH-Urteil v. 11.6.2008⁹³² nicht. Die zur steuerlichen Frage der Anlaufhemmung der Festsetzungsverjährung ergangene Entscheidung schlägt meines Erachtens auf das Steuerstrafrecht durch. Mit der Mitteilung gegenüber einer unzuständigen Finanzbehörde oder einer unzuständigen Stelle wird die entsprechende Anzeigepflicht nicht erfüllt, was eine Strafbarkeit iSd § 370 I Nr. 2 AO begründen kann (zur Kausalität in diesen Fällen → Rn. 283). 492

VIII. Deliktische Sachverhalte

Bei Sachverhalten, die für sich allein bereits einen allgemeinen Straftatbestand erfüllen, stellt sich die Frage, inwieweit unrichtige, unvollständige oder unterlassene Angaben überhaupt steuerlich erheblich sind. Nur dann steht eine Tathandlung iSd § 370 I AO überhaupt im Raum. Ausgangspunkt der steuerlichen Betrachtung deliktischen Vermögenserwerbs ist § 40 AO. Danach ist es für die Besteuerung unerheblich, ob ein Verhalten, das den gesetzlichen Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. § 40 AO ist Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die Vorschrift stellt klar, dass die Besteuerung wertungsneutral ist und an tatsächliche Gegebenheiten anknüpft. Sie nimmt auf rechtliche oder sittliche Soll-Vorschriften keine Rücksicht, sondern stellt stattdessen auf das wirtschaftliche Ergebnis ab.⁹³³ **§ 40 AO schafft aber selbst keinen eigenständigen Besteuerungstatbestand**, sondern setzt diesen voraus. Durch § 40 AO wird lediglich eine Verbots- und Sittenwidrigkeit eines Verhaltens für dessen Besteuerung ignoriert. Ob unrichtige, unvollständige oder (eher) keine Angaben zu einem deliktischen Vermögenserwerb steuerlich erheblich iSd § 370 I AO sind, bestimmt sich danach, ob steuerbare und steuerpflichtige Einnahmen/Umsätze nach den Einzelsteuergesetzen vorliegen. 493

931 Vgl. BFHE 181, 341 = BeckRS 1996, 23000131.

932 BFH BFH/NV 2008, 1876 = BeckRS 2008, 25013911 (zu § 170 AO).

933 Unstr., vgl. zB Klein/Ratschow AO § 40 Rn. 2; Tiedemann WirtschaftsStrafR BT § 4 Rn. 94.

1. Ertragsteuer

- 494 So liegen etwa **gewerbliche Einkünfte** iSd § 15 EStG vor bei: laufender Schmuggeltätigkeit,⁹³⁴ verbotenem Waffenhandel, Rauschgifthandel,⁹³⁵ Hehlerei, Betrieb eines Bordells,⁹³⁶ Zuhälterei,⁹³⁷ Telefonsex,⁹³⁸ verbotenen Arzneimittellieferungen, Schwarzhandel mit Devisen, beruflichem Glücksspiel/Berufskartenspiel/Falschspiel (können aber auch gegebenenfalls sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG sein), fortgesetzter Untreue, wenn sie dadurch begangen wird, dass der Täter die Wirkungen aus Rechtsgeschäften, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellen, auf sich überleitet. In diesen Fällen kommt zu der Ertragsbesteuerung noch die Gewerbesteuer hinzu, da jeder stehende – im Inland betriebene – Gewerbebetrieb auch gewerbesteuerpflichtig ist (§ 2 I 1 und 2 EStG).
- 495 Dabei bedarf die Vorsatzfeststellung aber besonderer Beachtung. Denn irrt der Steuerpflichtige über das Bestehen des Steueranspruchs, unterliegt er einem vorsatzausschließenden Tatumstandsirrtum (→ Rn. 291). Dementsprechend hat das OLG Köln⁹³⁹ die Beschwerde gegen die teilweise Nichtzulassung einer Anklage verworfen, mit der einem Lobbyisten die Nichterklärung des Empfangs von Schmiergeldzahlungen als Gewerbesteuerhinterziehung vorgeworfen wurde. Der Angeklagte konnte sich insoweit auf den schriftlich dokumentierten Rechtsrat seines Steuerberaters berufen, wonach er als Lobbyist nicht gewerblich tätig sei.
- 496 **Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit** iSd § 19 EStG erzielen Prostituierte in Bar- und Bordellbetrieben (ausnahmsweise sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG), Striptease-Tänzer(-innen), Tabledancer(-innen) (ausnahmsweise sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG).
- 497 **Sonstige Einkünfte** (§ 22 Nr. 3 EStG) liegen vor bei Erpressung,⁹⁴⁰ Tätigkeitsvergütungen für Beihilfe zu einer Straftat, Dirnenlohn für sog. gewerbsmäßige Unzucht⁹⁴¹ (in Bar- und Bordellbetrieben aber regelmäßig nichtselbstständige Tätigkeit iSd § 19 EStG), Einkünften aus Zuhälterei bei Ausbeutung einer einzelnen Prostituierten, Schmier- und Bestechungsgelder (auch für illegales Tun oder Unterlassen).⁹⁴²
- 498 Ertragsteuerlich **nicht zu erfassen** sind die **Aneignungstatbestände** ohne Wissen und Willen des Berechtigten; zB Veruntreuung, Diebstahl, Unterschlagung.⁹⁴³ Steuerrechtlich erheblich sind allerdings die späteren Gewinne aus der Veräußerung der deliktisch erworbenen Gegenstände.
- 499 Wie auf der Einnahmenseite deliktische Einkünfte steuerrechtlich erheblich sein können, gilt dies natürlich auch umgekehrt für die **Ausgabenseite**.⁹⁴⁴ Betriebsausgaben

934 Vgl. zB BFH BeckRS 1957, 21000378.

935 Vgl. zB BFH BFH/NV 2000, 1161 = BeckRS 1991, 06331.

936 Vgl. zB BFH BeckRS 1961, 21002164.

937 IdR erst bei Ausbeutung mehrerer Prostituierten, vgl. BFH BFH/NV 1992, 277 = BeckRS 1991, 06331.

938 Vgl. zB BFH BFHE 181, 498 = BeckRS 2000, 24000335.

939 Vgl. OLG Köln BeckRS 9998, 42884 = StraFo 2004, 282.

940 Vgl. zB FG Münster EFG 1966, 409.

941 Vgl. zB BFH BStBl. 1964 III 500; BFHE 99, 200 = BeckRS 1970, 22000531.

942 Vgl. zB BGH wistra 2004, 391 = NStZ-RR 2004, 242; BFHE 195, 221 = BeckRS 2001, 24001469.

943 Unstr., vgl. Schmidt/Heinicke StGB § 22 Rn. 133.

944 Unstr., vgl. Klein/Ratschow AO § 40 Rn. 2.

und Werbungskosten sind grundsätzlich unter den gesetzlichen Voraussetzungen zu berücksichtigen. Erzielt beispielsweise ein Händler aus dem Verkauf der Ware Betriebs-einnahmen, so kann er andererseits Betriebsausgaben für den Ankauf der Ware ansetzen. In der Praxis werden die Täter jedoch regelmäßig nicht in der Lage oder willens sein, die Ausgaben zu belegen und den Empfänger zu benennen. In diesem Fall sind die Betriebsausgaben zu schätzen (§ 162 AO). Soweit Betriebsausgaben ermittelt oder geschätzt werden, ist zu prüfen, ob bzw. in welchem Umfang § 160 AO ihren (steuerrechtlichen) Abzug zulässt.⁹⁴⁵ Nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind allerdings Hinterziehungszinsen iSd § 235 AO (§ 4 V 1 Nr. 8a EStG, § 9 V EStG), in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen (§ 12 Nr. 4 EStG). Unter § 12 Nr. 4 EStG fallen allerdings nicht Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art ohne Strafcharakter wie der Verfall (§ 73 StGB). Er dient in erster Linie dem Ausgleich von rechtswidrig erlangten Vermögensvorteilen. Nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind ferner von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich des EStG oder von Organen der Europäischen Gemeinschaften festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder (§ 4 V 1 Nr. 8 S. 1 und 2 EStG, § 9 V EStG). Dieses Abzugsverbot gilt jedoch gem. § 4 V 1 Nr. 8 S. 4 Hs. 1 EStG nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft wurden, wenn die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen wurden. Bei betrieblich veranlassten Sanktionen sind Verfahrenskosten (Gerichts- und Anwaltsgebühren) hingegen auch dann abzugsfähige Betriebsausgaben, wenn die Sanktion selbst gem. § 4 V 1 Nr. 8 EStG vom Abzug ausgeschlossen ist.⁹⁴⁶

Schadenersatzansprüche der Geschädigten können einer Besteuerung von Einkünften aus rechtswidrigen Taten entgegenstehen. Machen Geschädigte zivilrechtliche Schadensersatzansprüche geltend (§ 823 I BGB; § 823 II BGB iVm zB mit § 263 I StGB), so kann der Täter (Steuerschuldner) entsprechende Zahlungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen. Dabei ergeben sich Unterschiede je nachdem, ob er bilanziert (§ 4 I EStG), eine Einnahme-Überschussrechnung aufstellt (§ 4 III EStG) oder Überschuss-Einkünfte erzielt. Bei den Gewinneinkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbstständige Tätigkeit) hat der Steuerpflichtige grundsätzlich die Wahl zwischen den Gewinnermittlungsmethoden Betriebsvermögensvergleich (§ 4 I EStG) und Einnahme-Überschussrechnung (§ 4 III EStG). Hat der Steuerpflichtige jedoch – wie in der Praxis üblich – keinerlei Aufzeichnungen gefertigt und damit keine Wahl getroffen, verbleibt es beim Grundsatz der Gewinnermittlung gem. § 4 I EStG.⁹⁴⁷

500

⁹⁴⁵ Vgl. BFH BStBl. 1998 II 51; zur grundsätzlichen strafrechtlichen Unbeachtlichkeit des § 160 AO vgl. *Rolletschke* wistra 2001, 287; *Spatscheck/Alvermann* DStR 1999, 1427; anders aber für den Fall, dass die Betriebsausgaben nicht in der Buchführung erfasst sind und aus nicht erklärten Einnahmen bestritten wurden, vgl. BGH wistra 1990, 232.

⁹⁴⁶ Vgl. BFHE 135, 449 = BStBl. 1982 II 467; zu den Kosten vgl. *v. Briel/Ehlscheid* BB 1999, 2539.

⁹⁴⁷ Vgl. BGH wistra 2012, 29 = NStZ 2012, 511; NZWiSt 2016, 26; BayObLGSt 2000, 148 = wistra 2001, 194.

- 501 Bei einer **Gewinnermittlung gem. § 4 I EStG** sind ungewisse Verbindlichkeiten als Rückstellung zu passivieren, wenn der Schuldner mit seiner Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss (R 5.7 II EStR). Es müssen also mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme sprechen. Eine Rückstellung erfolgt nur dann nicht, wenn diese mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden muss. Die zivilrechtlichen Schadensersatzansprüche der Geschädigten führen zu dem Zeitpunkt zu gewinnmindernden Rückstellungen für Schadensersatzleistungen aus unerlaubter Handlung, zu dem mit einer konkreten zivilrechtlichen Inanspruchnahme zu rechnen ist. Bis zu diesem Zeitpunkt rechnet der Täter idR nicht mit der Tatentdeckung der Straftat. Abzustellen ist insoweit auf das Wirtschaftsjahr, in dem mit aufdeckungsorientierten Maßnahmen begonnen wird. Dann wird die Nachzahlungspflicht überwiegend wahrscheinlich.
- 502 Ermittelt der Täter seine gewerblichen Einkünfte durch Einnahme-Überschussrechnung (§ 4 III EStG), ist der Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses der Betriebseinnahmen (§ 11 I EStG) und des tatsächlichen Abflusses (§ 11 II EStG = Zeitpunkt der Zahlung an die Geschädigten) maßgebend. Da der Täter meist nicht im Jahr der Tatbegehung (also des Zuflusses der Einnahmen), sondern in einem späteren Jahr zur Leistung des Schadensersatzes herangezogen wird, sind zunächst seine Einkünfte zu versteuern. Die aus der Begleichung der Schadensersatzforderungen der Opfer resultierenden Verluste kann der Steuerpflichtige mit positiven Einkünften dieses Veranlagungszeitraums verrechnen oder – soweit solche nicht vorhanden sind – im Wege des Verlustrücktrags bzw. Verlustvortrags gem. § 10d EStG in andere Veranlagungszeiträume übertragen.
- 503 Für die Überschusseinkünfte nichtselbstständige Tätigkeit (§ 19 EStG), Kapitaleinkünfte (§ 20 EStG) sowie Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) ist ebenfalls § 11 EStG anwendbar.

2. Umsatzsteuer

- 504 § 40 AO findet auch im Umsatzsteuerbereich Anwendung, sodass (bloß) unerlaubte Lieferungen/Leistungen, die von einem Unternehmer iSd § 2 UStG erbracht werden, umsatzsteuerbar iSd § 1 UStG sind.
- 505 Nach EuGH-Rechtsprechung⁹⁴⁸ stehen allerdings Waren und Dienstleistungen, die einem völligen Verkehrsverbot in allen Mitgliedstaaten unterliegen, zu den Vorschriften der Mehrwertsteuer-System-RL⁹⁴⁹ (Gemeinsames Mehrwertsteuersystem; einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) in keinerlei Beziehungen. Aus diesem Grund sind **nicht verkehrsfähige Umsätze nicht umsatzsteuerbar/-pflichtig**. Dementsprechend unterfällt die unerlaubte Einfuhr von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft, die nicht Gegenstand des von den zuständigen Stellen streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke sind, nicht der Einfuhrumsatzsteuer. Auch bei der unerlaubten Lieferung von Haschisch und Amphetaminen innerhalb eines Mitgliedstaates entsteht keine Umsatzsteuer. Der Grund-

948 Vgl. EuGH BeckRS 2004, 72797 = UR 1989, 312; BeckRS 2004, 72949 = UR 1989, 309 (zu RL 77/388/EWG).

949 RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006 L 347, 1).

satz der steuerlichen Wertneutralität werde dadurch nicht berührt, weil ein Wettbewerb zwischen legalem und illegalem Wirtschaftssektor – anders als bei bloß unerlaubten Lieferungen/Leistungen – ausgeschlossen ist.

Sind legale steuerbare Umsätze umsatzsteuerfrei gestellt, so verwehrt der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, das illegale Gegenstück der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Dementsprechend begeht der Veranstalter unerlaubter Glücksspiele keine Umsatzsteuerhinterziehung, wenn die Veranstaltung solcher Glücksspiele durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei ist (§ 4 Nr. 9 lit. b UStG).⁹⁵⁰ 506

3. Reduzierung des Erklärungsmaßes

Offenbart der Steuerpflichtige mit einer wahrheitsgemäßen Erklärung allgemeine Straftaten, wird er durch das Steuergeheimnis (§ 30 AO) sowie das in § 393 II AO normierte begrenzte strafrechtliche Verwertungsverbot geschützt. Da dieser Schutz aber wiederum durchbrochen wird, wenn die Offenbarung im zwingenden öffentlichen Interesse liegt (§§ 393 II 2, 30 IV Nr. 5 AO), wird dem Steuerpflichtigen gegebenenfalls doch die Offenbarung auch solcher Sachverhalte zugemutet, durch die er sich der Gefahr der Strafverfolgung aussetzt. Um dieses Spannungsverhältnis auszugleichen, hält der BGH es für naheliegend, dann **an die Konkretisierung der gebotenen steuerlichen Erklärungen niedrigere Anforderungen** zu stellen als sonst gem. § 90 AO geboten.⁹⁵¹ Beispielsweise könnten Einkünfte nur betragsmäßig, nicht aber unter genauer Bezeichnung der Einkunftsquelle zu bezeichnen sein. 507

Die Praxistauglichkeit dieser Überlegungen ist allerdings noch nicht geklärt. Zweifelhafte ist in diesem Zusammenhang, ob die durch den BGH vorgeschlagene niedrigere Konkretisierungsschwelle bei fortlaufenden Einkünften oder bei der Geltendmachung von Werbungskosten/Betriebsausgaben durchgehalten werden kann. Jedenfalls besteht die Gefahr, dass das Finanzamt die genauere Einkunftsquelle irgendwann erfragen wird. Außerdem kann die Finanzbehörde im Einzelfall (zB bei einem verantwortlichen Mitarbeiter eines städtischen Bauamts) zutreffende Rückschlüsse anstellen und Verdachtsanzeige bei der Staatsanwaltschaft erstatten.⁹⁵² 508

IX. Unterlassene Berichtigung gem. § 153 AO

Ein wesentlicher Anwendungsfall des § 370 I Nr. 2 AO ist die unterlassene Berichtigung gem. § 153 AO. Anzeigepflichtig ist insoweit zunächst der Steuerpflichtige, der nachträglich erkennt, dass eine **von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung** unrichtig oder unvollständig ist und dass es so zu Steuerverkürzungen kommen kann oder bereits gekommen ist (§ 153 I 1 AO). Hierzu zählt auch der Fall, dass ein Notar (dolos oder undolos) eine unzutreffende Anzeige gegenüber einer Finanzbehörde gemacht hat (zB gem. § 18 GrEStG) und der Steuerpflichtige diese Unrichtigkeit erkennt.⁹⁵³ 509

Daneben trifft die Berichtigungspflicht gem. § 153 I 2 AO aber auch **Gesamtrechtsnachfolger** und für den Steuerpflichtigen bzw. den Gesamtrechtsnachfolger handelnde

⁹⁵⁰ Vgl. BGH wistra 1998, 344 = NSTz 1998, 624.

⁹⁵¹ Vgl. BGH wistra 2004, 391 = NSTZ-RR 2004, 242.

⁹⁵² So Wulf wistra 2006, 89.

⁹⁵³ Vgl. BGH NSTZ 2009, 273.

Personen iSd §§ 34, 35 AO (gesetzliche Vertreter, Vermögensverwalter und Verfügungsberechtigte).⁹⁵⁴

- 510 Werden mehrere **Miterben** Gesamtrechtsnachfolger, so ist lediglich einer berichtigungs verpflichtet. Seine Anzeige wirkt auch für die übrigen Miterben.⁹⁵⁵
- 511 Zu dem unter §§ 34, 35 AO fallenden Personenkreis zählt unter anderem auch der **Insolvenzverwalter**. Da er als gesetzlicher Vertreter des Gesamtschuldners in Bezug auf die Insolvenzmasse alle Pflichten zu erfüllen hat, die der Gesamtschuldner ohne Eröffnung des Insolvenzverfahrens hätte erfüllen müssen, bezieht sich seine Berichtigungspflicht auch auf alle vor seiner Amtszeit abgegebenen Erklärungen.⁹⁵⁶ Für den gem. § 21 II Nr. 1 InsO vorläufig bestellten Insolvenzverwalter wird man das hingegen nicht annehmen können, denn ihm obliegen nur Sicherungsmaßnahmen für das Vermögen.⁹⁵⁷
- 512 Ob und inwieweit **Angehörige der steuerberatenden Berufe** gem. § 153 AO zur Berichtigung unzutreffender Erklärungen verpflichtet sind, ist abhängig vom Umfang des erteilten Mandats. Eine Berichtigungspflicht besteht jedenfalls dann nicht, wenn der Berufsangehörige lediglich mit der Beratung und Vertretung des Steuerpflichtigen betraut ist. Der Berater ist in diesen Fällen weder Steuerpflichtiger noch Gesamtrechtsnachfolger oder für den Steuerpflichtigen handelnde Person iSd §§ 34, 35 AO.⁹⁵⁸ Erst wenn der steuerliche Berater ausnahmsweise eine Position entsprechend der §§ 34, 35 AO innehat, trifft ihn eine entsprechende Berichtigungspflicht.⁹⁵⁹ Ob dies bereits angenommen werden kann, wenn der steuerliche Berater die Steuererklärungen für seinen Mandanten in eigener Verantwortung fertigt und unterschreibt und an das Finanzamt weitergibt, ließ der BGH⁹⁶⁰ ausdrücklich dahinstehen.
- 513 Eine Anzeigepflicht gem. § 153 AO besteht jedoch nicht, wenn die Festsetzungsfrist des § 169 AO bereits abgelaufen ist (dann ist eine Änderung nicht mehr zulässig, § 169 I 1 AO),⁹⁶¹ oder, wenn dem Finanzamt bei Bearbeitung einer zutreffenden und vollständigen Steuererklärung ein Fehler unterlaufen ist, für Erwerber von Unternehmen sowie Sondernachfolger im Grundvermögen und Betriebsvermögen.⁹⁶²
- 514 Die Anknüpfung der Berichtigungspflicht an die entsprechende Festsetzungsfrist bedingt für den Steuerpflichtigen einen vierjährigen (§ 169 II 1 Nr. 2 AO) oder – bei zunächst leichtfertig verkürzten Steuern – einen fünfjährigen Berichtszeitraum (§ 169 II 2 Hs. 2 AO). Hat allerdings der **Erblasser Steuern hinterzogen**, so gilt die zehnjährige Festsetzungsfrist des § 169 II 2 Hs. 1 AO auch für den Erben.⁹⁶³ Diese unterschiedlichen Berichtszeiträume haben zur Folge, dass der Erbe als Unterlas-

954 Zu den Einzelheiten vgl. Tipke/Kruse/Seer AO § 153 Rn. 2ff.

955 Vgl. Stahl Selbstanzeige Rn. 622.

956 HL, vgl. Gosch/Schindler AO § 153 Rn. 10; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Heuermann AO § 153 Rn. 3; Tipke/Kruse/Seer AO § 153 Rn. 3; Deibel, Die Reichweite des § 153 I 1 AO, 2011, 307f.

957 So zB Tipke/Kruse/Seer AO § 153 Rn. 3.

958 HM, vgl. BGH wistra 1996, 184 = NSTZ 1996, 563; Tipke/Kruse/Seer AO § 153 Rn. 4.

959 Vgl. Joecks/Jäger/Randt/Joecks AO § 371 Rn. 402.

960 Vgl. BGH wistra 1996, 184 = NSTZ 1996, 563; für eine Berichtigungspflicht OLG Koblenz wistra 1983, 270; dagegen Kühn/v. Wedelstädt/Kuhfus AO § 153 Rn. 7.

961 Unstr., vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler/Traszkalik AO § 153 Rn. 14; Tipke/Kruse/Seer AO § 153 Rn. 14.

962 Vgl. zB Klein/Gast-de Haan, 9. Aufl. 2006, AO § 371 Rn. 61.

963 Vgl. Stahl Selbstanzeige Rn. 626; Kürzinger in Wannemacher SteuerStrafR-HdB Rn. 215.