

**Wormser Steuerstrafrechts-Dialog
20. April 2018**

**Der strafbefreiende Rücktritt vom
Versuch der Steuerhinterziehung**

Oberstaatsanwalt Kai Sackreuther

Staatsanwaltschaft Mannheim

Telefon: 0049 621 – 292 7616

Telefax: 0049 621 – 292 7670

Kai.Sackreuther@StAMannheim.justiz.bwl.de

Agenda

- (1) Grundlagen**
- (2) Verwirklichungsstadien der Steuerhinterziehung**
- (3) Voraussetzungen des Rücktritts**
- (4) Rechtsfolgen des Rücktritts**

Grundlagen

Praktische Relevanz

❖ Bisher:

→ Schattendasein in Rechtsprechung und Literatur

❖ Zukünftig:

→ bedeutsamer Baustein effektiver Beratung, insbesondere zur Meidung von Zahlungen nach § 398a AO (vgl. Spatscheck/Bertrand, DStR 2015, 2420)

Konkurrenz zwischen Rücktritt, Berichtigung und Selbstanzeige

❖ Stufenverhältnis

§ 153 AO → § 24 StGB → § 371 AO

❖ Kein Ausschluss des § 24 StGB durch § 371 AO

→ BGH, Urteil vom 19. März 1991 – 5 StR 516/90

Verwirklichungsstadien der Steuerhinterziehung

Grundlagen

Stadien der Steuerhinterziehung:

Vorbereitungshandlung → Versuch →
Vollendung → Beendigung

- ❖ die Vorbereitungshandlung ist straflos
- ❖ der Versuch ist strafbar (§ 370 Abs. 2 AO), es besteht die Möglichkeit des Rücktritts
- ❖ bei Tatvollendung besteht nur die Möglichkeit der Selbstanzeige
- ❖ mit der Beendigung beginnt die Verjährungsfrist zu laufen (§ 78a S. 1 StGB)

Vorbereitungshandlung

- ❖ *„Tätigkeit, die zwar auf die Tatbestandsverwirklichung hinzielt, aber dazu noch nicht unmittelbar ansetzt“*
 - OR-Geschäfte
 - Erwerb sog. Abdeckrechnungen
 - Erstellung unrichtiger Buchhaltung oder Bilanzen
- ❖ straflos, beachte aber § 379 AO; § 331 HGB

Versuchsbeginn

❖ Fälle des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

→ Abgabe der Erklärung

- allerdings nur für die jeweilige Steuerart (str., vgl. Jäger in Klein AO § 370 Rn. 1984)
- Sonderfall: undoloses Werkzeug (Berater): BGH, Beschl. v. 7. Juni 1994 – 5 StR 272/94 und Beschl. v. 6. Februar 2014 – 1 StR 577/13)

❖ Fälle des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

→ Ablauf der Erklärungsfrist

- zB § 149 AO Abs. 2 AO; § 18 Abs. 1, 3 UStG, § 30 ErbStG
- beachte § 109 Abs. 1 AO (hierzu: BGH, Beschl. v. 12. Juni 2013 – 1 StR 6/13)

Vollendung

Aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Veranlagungssteuern:
mit Bekanntgabe der zu niedrigen Steuerfestsetzung

Anmeldungssteuern

- Zahllast: Eingang der Erklärung
- Erstattung: Zustimmung der Finanzbehörden

Unterlassen (§ 370 Abs.1 Nr. 2 AO)

Veranlagungssteuern:
allgemeiner Schluss der Veranlagungsarbeiten

Anmeldungssteuern:
mit Fristablauf

Sonderfälle:

Schätzungsbescheid bei Veranlagungssteuer: Beendigung mit Bekanntgabe des zu niedrigen Schätzbescheids (BGH, Beschl. v. 22. August 2012 – 1 StR 317/12)

nicht abschnittsbezogene Veranlagungsverfahren (zB ErbSt): BGH, Beschl. v. 25. Juli 2011 – 1 StR 631/10 (ein Monat nach Ablauf der Anzeigepflicht des § 30 ErbStG)

Voraussetzungen des wirksamen Rücktritts

Der fehlgeschlagene Versuch

- ❖ wenn aus Sicht des Täters der tatbestandsmäßige Erfolg nicht mehr erreicht werden kann
 - insbesondere, wenn die Finanzbehörde in Folge einer Kontrollmitteilung von den zutreffenden Besteuerungsgrundlagen Kenntnis erlangt und der Täter dies weiß
 - nicht zwingend im Falle der richtigen Festsetzung, wenn der Täter der Auffassung ist im Rechtsbehelfsverfahren doch noch die unrichtige Festsetzung erlangen zu können (s. zB BGH, Beschl. v. 17. Juli 1991 – 5 StR 225/91)
- ❖ im Falle des fehlgeschlagenen Versuchs ist der Rücktritt ausgeschlossen

Stadien des Versuchs

❖ unbeendeter Versuch

- wenn der Täter für die Erreichung seines Ziels noch weitere Tathandlungen für erforderlich erachtet
 - im Bereich des Steuerstrafrechts von untergeordneter Bedeutung

❖ beendeter Versuch

- wenn der Täter meint, alles getan zu haben, was für die Erreichung des tatbestandsmäßigen Erfolges notwendig ist
 - regelmäßig mit Abgabe der Erklärung bzw. Verstreichenlassen der Abgabefrist der Fall

Subjektive Komponenten

- ❖ für die Abgrenzung des unbeendeten vom beendeten Versuchs und die Annahme eines Fehlschlages ist die Vorstellung des Täters maßgeblich
- ❖ die Rücktrittsleistung muss zudem freiwillig erfolgen
 - freiwillig handelt wer aus eigenen Motiven die Tatvollendung nicht mehr will
 - maßgeblich ist die konkrete Tätersicht
 - unbeachtlich ist die ethische Qualität des Rücktrittsmotivs

Erforderliche Rücktrittsleistungen

❖ unbeendeter Versuch

→ Schlichtes Nichtweiterhandeln

❖ beendeter Versuch

→ Verhinderung des Taterfolgs

- **regelmäßig die Abgabe einer richtigen Erklärung**
- **das Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs. 1 AO gilt nicht**

Rechtsfolgen des Rücktritts

- ✓ **der Täter wird ohne weiteres straffrei**
- ✓ **eine Geldauflage iSv § 398a AO ist nicht zu zahlen**
- ✓ **die Ausschlussgründe des § 371 Abs. 2 AO sind im Grundsatz irrelevant**
- ✓ **der Rücktritt erfasst auch andere Versuchstaten, die tateinheitlich mit der Steuerhinterziehung einhergehen und deren Erfolg verhindert wird**