

Verjährungsbeginn bei sehr später Abgabe der Steuererklärung

von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard
Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

Problemstellung

Hat der Täter keine Steuererklärung abgegeben, beginnt irgendwann das pflichtwidrige Unterlassen im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Was gilt in den Fällen, in denen der Täter zwar (erheblich) verspätet eine Steuererklärung abgibt, diese jedoch unrichtig ist? Wann beginnt hier die steuerstrafrechtliche Verjährungsfrist? Was ist, wenn das Finanzamt den Steuerpflichtigen kennt und einen Schätzungsbescheid erlässt, weil dieser trotz mehrfacher Erinnerungen keine Steuererklärung abgibt?

Beispiel 1:

Der beim FA geführte S hat, nachdem auch im Vorjahr die Erklärung zu spät abgegeben wurde, seine Einkommensteuererklärung 1995 erst am 16.04.1999 eingereicht. Der Steuerbescheid datiert vom 13.07.1999. In der Steuererklärung verschwieg der Steuerpflichtige S vorsätzlich auch noch erhebliche Provisionseinnahmen.

Problem: insgesamt Unterlassensstrafbarkeit nach § 370 I Nr. 2 AO? Ist die verspätete Erklärung eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 II AO? Oder Strafbarkeit nach § 370 I Nr. 1 AO wegen der falschen Angaben, begrenzt auf die falschen/fehlenden Angaben? Wo liegt der Schwerpunkt der Vorwerfbarkeit? Was ist die Tat?

Soweit jemand meint, es spiele keine Rolle, ob man eine Unterlassensstrafbarkeit annimmt und für die spätere Erklärung, soweit sei reicht und die daraus resultierenden Steuerschulden bezahlt werden, liege

eine strafbefreiende Selbstanzeige vor, so dass im Ergebnis nur die verschwiegenen Provisionseinnahmen als strafbar sich herauskristallisieren oder man isoliere diese Provisionseinnahmen gleich und verfolge sie wegen falscher Angaben nach § 370 I Nr. 1 AO, der übersieht, dass diese scheinbar praxisnahe Lösung dogmatisch unsauber ist und der übersieht die dahinter sehr praxisrelevante Frage der möglichen Verfolgungsverjährung. Denn der Verjährungsbeginn bei einer Unterlassenstat ist i.d.R. ein anderer, als bei einer Handlung.

Die Strafverfolgungsverjährung beträgt bei Steuerstraftaten 5 Jahre, § 369 Abs. 2 AO in Verbindung mit §§ 78 a S. 1, 78 Abs. 3, 78 Abs. 4 StGB.

1. unbekannter Steuerpflichtiger/unbekannter Steuerfall

Ist der Steuerfall bzw. der Steuerpflichtige nicht bekannt, so ist zu seinen Gunsten – *dubio pro reo* – davon auszugehen, dass er zu einem spätestmöglichen Zeitpunkt noch eine Steuererklärung abgeben würde. Über den 31.05. des Folgejahres hinaus, auch über den 30.09. des Folgejahres hinaus ist also, während dieser Steuerpflichtige also untätig ist und keine Erklärung abgibt, zunächst zu seinen Gunsten davon auszugehen, dass er noch keinen Vorsatz pflichtwidrig die Abgabe seiner Erklärungen zu unterlassen hat und die Steuererklärungen noch – wenn auch spät – abgeben will und wird. Im Falle verspäteter Abgabe der Erklärung liegt in der verspäteten Abgabe eine Selbstanzeige nach § 371 AO¹. Ein frühestmöglicher Anfangsverdacht wird hier frühestens nach etwa 1 – 2 Jahren nach Ablauf des Veranlagungszeitraums anzunehmen sein². Denn dass es auf den Abschluss der Veranlagungsarbeiten im Bezirk ankommen könnte, weiß weder der Steuerpflichtige, noch weiß er, wann dieser Zeitpunkt erreicht ist und dass dies für die Fragen seines pflichtwidrigen Unterlassens erheblich sein könnte. Da aber das pflichtwidrige Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO mit Wissen und Wollen, d.h. also mit Vorsatz begangen werden muss, muss der Täter

¹ Dietz, DStR, 1981, 372, 373 f.; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 Rn 90.

² a.A.: BayOLG, NJW 1964, 2171; RG RStBf 1930 II, 246; OLG Karlsruhe, DStR 1966, 278

sämtliche Tatbestandsmerkmale, also auch den Beginn des pflichtwidrigen Unterlassens erkennen können. Wenn er nicht weiß, wann in seinem zuständigen Veranlagungsbezirk die Veranlagungsarbeiten im wesentlichen abgeschlossen sind, kann er auch den daran angeblich anknüpfenden Beginn des pflichtwidrigen Unterlassens nicht erkennen. Man wird daher in der Parallelwertung der Laiensphäre darauf abstellen müssen, dass nach einem erheblichen Zeitablauf wohl auch der Laie davon ausgehen wird, dass möglicherweise die Nichtabgabe seiner Steuererklärung strafbar sein könnte, so dass er aus der Laiensphäre heraus wohl nach Ablauf von 1 – 2 Jahren, ggf. abhängig von Intellekt, Ausbildung und Vorerfahrungen, davon ausgehen wird, dass die Nichtabgabe rechtlich fehlerhaft ist und bei weiterem Unterlassen dies auch billigend in Kauf nimmt.

2. bekannter Steuerfall / bekannter Steuerpflichtiger

Ist der Steuerpflichtige dem Finanzamt bekannt, wird er also dort unter einer Steuernummer geführt und gibt er nicht fristgemäß eine Erklärung ab, so wird das Finanzamt im Regelfall ihn an die Abgabe der Steuererklärung erinnern. Gibt er trotzdem keine Erklärung ab, so gibt es für die Finanzverwaltung verschiedene Möglichkeiten: Sie kann Zwangsgelder androhen und festsetzen gemäß §§ 328 ff. AO um die Abgabe der Steuererklärung zu erzwingen. Das Finanzamt kann auch einen Schätzungsbescheid gemäß § 162 AO erlassen. Selbst wenn das Finanzamt einen Schätzungsbescheid erlässt, befreit dies den Steuerpflichtigen nicht von der Abgabeverpflichtung einer Steuererklärung.

Beispiel 2:

Der Steuerpflichtige S wohnt seit Jahren in Wiesbaden. Er wird unter der Steuernummer 040... beim Finanzamt Wiesbaden I geführt. Seit Jahren erklärt er für seine Ehefrau Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und für sich selbst Einkünfte aus selbständiger gewerblicher Tätigkeit, darüber hinaus kleinere Verluste aus 2 vermieteten Eigentumswohnungen und nicht unerhebliche

Zinserträge sowie einige Spekulationsgewinne aus Börsen bzw. Börsentermingeschäften³. Geben diese Steuerpflichtigen S nun für den Veranlagungszeitraum 1996 keine Einkommensteuererklärung ab, so kann das Finanzamt aufgrund der in den Vorjahren abgegebenen Steuererklärungen zumindest schätzen, welche Einkunftsarten auch für den Veranlagungszeitraum 1996 vorgelegen haben könnten und kann unter Einbeziehung entsprechender Sicherheitszuschläge die Einkünfte der auch in den Vorjahren verwirklichten Einkunftsarten schätzen, § 162 AO⁴. Auch kann das Finanzamt – auch nach Erlass eines Schätzungsbescheides – die Steuerpflichtigen S zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 1996 durch Androhung und Festsetzung von Zwangsgeldern anhalten. Denn auch mit Erlass eines Schätzungsbescheides endet nicht die Verpflichtung der Steuerpflichtigen, eine entsprechende Steuererklärung abzugeben, § 149 I 4 AO.

Im Regelfall findet ein erster Mahnlauf im Juli oder August beziehungsweise ein zweiter Mahnlauf im Oktober des Folgejahres statt bezüglich der Steuerpflichtigen, die noch keine Steuererklärung abgegeben haben, aber entsprechend der Veranlagung für den letzten Veranlagungszeitraum eine Steuererklärung hätten abgeben müssen. Unterstellt, dass auch auf die Erinnerungen des Finanzamtes keine Steuererklärungen durch den Steuerpflichtigen abgegeben werden, ist zu prüfen, ab wann hier ein strafbewehrtes Unterlassen im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegt.

Zunächst ist festzustellen, dass bei den Veranlagungssteuer eine Steuererklärung bis zum 31.05. des Folgejahres gemäß § 149 Abs. 2 S. 1 AO abzugeben ist⁵. Die Finanzbehörde kann die Abgabefrist gemäß § 109 I AO

³ BFH, Urteil vom 09.03.1967, -IV 184/63-, NJW 1967, 2380; *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Aufl., § 370 RN 58.

⁴ Heidel/Pohl in Heidel/Pauly, Steuerrecht, 3.A., § 19 RN 61.

⁵ Heidel/Pohl in Heidel/Pauly, Steuerrecht, 3.A., § 19 RN 58.

verlängern⁶. Auch eine nachträgliche, nach Fristablauf beantragte, rückwirkende Verlängerung ist möglich⁷.

Bei den Steuerpflichtigen, die steuerlich vertreten sind, beantragen die Steuerberater unter Bezugnahme auf die jeweilige Steuernummer eine Dauerfristverlängerung im Regelfall bis zum 30.09. des Folgejahres. Soweit solche Dauerfristverlängerungen oder im Einzelfall beantragte Fristverlängerungen nicht vorliegen ist der Steuerpflichtige jedenfalls ab dem 01.06. des Folgejahres mit Abgabe seiner Steuererklärung im Verzug. Fraglich ist, wann das strafbewehrte Unterlassen hier vorliegt.

a) Auffassung des OLG Hamm

Für den Beginn der Verjährung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung bei Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung wie der Umsatzsteuerjahreserklärung geht das OLG Hamm⁸ vom 30.09. des Folgejahres aus zuzüglich einer fiktiven Bearbeitungs- und Postlaufzeit von insgesamt 15 Tagen und lässt so die Verjährung zum 15.10. des Folgejahres beginnen⁹. Bei Hinterziehung der Gewerbesteuer durch Nichtabgabe der Steuererklärung ist nach Auffassung des OLG Hamm auf die fiktive Bekanntgabe des Gewerbesteuerbescheides der Gemeinde abzustellen. Nach Hinzurechnung einer fiktiven Bearbeitungszeit durch die Gemeinde ist damit nach Auffassung des OLG Hamm regelmäßig der 31.10. des Folgejahres als Verjährungsbeginn festzusetzen.

Das OLG Hamm weist darauf hin, dass nach § 78 a S. 1 StGB die Verjährung mit der Beendigung der Tat beginnt. Das ist nach Auffassung des BGH dann der Fall, sobald die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Veranlagungsbezirk im wesentlichen, dass heißt zu etwa 95 % abgeschlossen

⁶ Heidel/Pohl in Heidel/Pauly, Steuerrecht, 3.A., § 19 RN 58.

⁷ Brockmeyer in Klein, AO-Kommentar, 8. A., § 149 RN 7.

⁸ Beschluß vom 02.08.2001, - 2 Ws 156/01-, DStRE 2002, 1095, 1096, 1097.

⁹ OLG Hamm, Beschluß vom 02.08.2001, 2 Ws 156/01, rechtskräftig, DStRE 2002, 1095.

sind¹⁰. Bis dahin liegt nur eine versuchte Tat vor. In Anlehnung an diese Rechtsprechung hat das OLG Hamm auf den allgemeinen Abschluß der Veranlagungen im Veranlagungsbezirk abgestellt und ausgeführt, dieses Datum sei zwar nicht exakt zu bestimmen, weswegen zu Gunsten der Steuerpflichtigen ein hypothetischer Beendigungszeitpunkt im Sinn des § 78 a StGB soweit wie möglich vorgezogen werden müsse. Dies folge daraus, dass auch der Grundsatz in dubio pro reo für die Frage der Verjährung ebenso gelte¹¹. Das OLG Hamm und die Vorinstanz stellten damit nicht auf das Ende der Veranlagungsarbeiten, sondern auf deren Beginn ab. Nur so können Zweifel über den hypothetischen Veranlagungsabschlusszeitpunkt nicht zu Ungunsten des Täters ausschlagen¹². Hinzuzurechnen sei diesem frühestmöglichen Zeitpunkt wie beim tatsächlich ergangenen Steuerbescheid auch die Zeit für die Bekanntgabe des Steuerbescheids an den Steuerpflichtigen¹³. Sodann stellt das OLG Hamm auf die Erklärungsfrist bis zum 30.09. des Folgejahres ab. Das OLG Hamm meint, dass die Verfolgungsverjährung nicht unmittelbar nach Ablauf der Erklärungsfrist am 31.05. des Folgejahres beginnen könne, da hierbei unberücksichtigt bliebe, dass die Erklärungspflicht nicht nur nach § 109 Abs. 1 S. 1 AO, sondern regelmäßig jährlich durch gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder für solche Erklärungen verlängert wird, die steuerlich beraten und vertreten werden. Da dem Finanzamt im Regelfall auch nicht bekannt ist, ob ein Steuerpflichtiger beraten ist beziehungsweise ein Steuerpflichtiger der bislang nicht beraten war nunmehr beraten ist und ob er damit die Dauerfristverlängerungen, die die Mandanten der Steuerberater erhalten, ebenfalls für sich beanspruchen kann, sei für das Finanzamt nicht klar, ob der Steuerpflichtige vor dem 30.09. des Folgejahres die Steuererklärung abgeben müsse. Diese Betrachtungsweise überzeugt nicht, da es für den Verjährungsbeginn nicht auf die Sichtweise der Finanzverwaltung ankommt, sondern aufgrund objektiver Sachlage im

¹⁰ BGHSt 30, 122 ff.; BGHSt 36, 105, 111; BGH, wistra 1999, 385, 386; BGH, wistra 2001, 194.

¹¹ BGH NJW 1963, 1209.

¹² OLG Hamm, Beschluß vom 02.08.2001, 2 Ws 156/01, rechtskräftig, DStRE 2002, 1095, 1096, rechte Spalte.

¹³ OLG Hamm, a. a. O., DStRE 2002, 1095, 1096.

Nachhinein geprüft wird, ob und welche Fristen für den Steuerpflichtigen galten beziehungsweise dieser selbst im Zeitpunkt seines Unterlassens prüfen kann oder prüfen lassen kann, welche Abgabefristen für ihn gelten und er somit klar erkennen kann, ab wann eine Fristüberschreitung vorliegt und ab wann möglicherweise ein strafrechtlich relevantes Unterlassen vorliegen kann.

Zudem ist in der Entscheidung des OLG Hamm bei der Prüfung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung der Grundsatz in dubio pro reo nicht zu Gunsten des Steuerpflichtigen konsequent angewandt. Denn hierbei kommt es nicht darauf an, wann das Finanzamt glauben konnte, bis wann er die Erklärung abgeben müsse, sondern im Zweifelsfall ist zu Gunsten des Steuerpflichtigen von einer frühestmöglichen Abgabe der Steuererklärung auszugehen. Die frühestmögliche Abgabe dürfte jedoch am 01.01. des Folgejahres liegen und nicht erst am 31.05. oder 30.09. des Folgejahres. Denn der Steuerpflichtige, der das ganze Jahr über permanent bucht, oder jedenfalls kurz vor Jahresende alle Umsätze gebucht hat, kann möglicherweise per Knopfdruck nach dem Jahreswechsel seine Gewinn- und Verlustrechnung ausdrucken. Zumindest fiktiv ist bei konsequenter Anwendung des Zweifelssatzes zu Gunsten des Steuerpflichtigen davon auszugehen, dass dieser am 01.01. des Folgejahres die Steuererklärung fertig gestellt hätte und diese dem Finanzamt eingereicht hätte. Sodann ist davon auszugehen, dass binnen kurzfristiger Zeit die Steuererklärung bearbeitet und der Bescheid versandt worden wäre. Hierbei ist nicht die Drei-Tages-Fiktion nach § 122 Abs. 2 AO hinzuzurechnen, sondern es kommt auf die tatsächliche Bekanntgabe des Bescheides an, die im Zweifelsfall am nächsten Tag nach der Absendung des Bescheides erfolgte¹⁴.

¹⁴ Müller StBP 2003, 78, 80; ebenso OLG Hamm, Beschluß vom 02.08.2001, - 2 Ws 156/01 -, DStRE 2002, 1095, 1096, 1097.

b) Auffassung OLG München

Das OLG München¹⁵ verweist zunächst darauf, dass es sich bei der Steuerhinterziehung im Fall des § 370 Abs. 1 Ziffer 2 AO um ein echtes Unterlassungsdelikt handelt¹⁶, bei dem die Verjährung nach § 78 a S. 1 StGB erst beginnt, sobald die Pflicht zum Handeln, zum Beispiel durch Nachholen der versandten Erklärung oder Schätzung durch das Finanzamt oder Einleitung eines Steuerstrafverfahrens entfällt. Das strafrechtlich relevante Unterlassen soll in dem Zeitpunkt beginnen, in dem das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für den betreffenden Besteuerungstatbestand abgeschlossen hat und den Steuerpflichtigen bei pflichtgemäßer Abgabe der Steuererklärung somit spätestens zu diesem Zeitpunkt veranlagt hätte¹⁷. Das OLG München meint weiter, dass gemäß der Verfügung der OFD München vom 28.05.1996 der 31.05.1996 Abschluss der Veranlagung gewesen sein soll – offensichtlich für die Veranlagung der Einkommensteuer 1994, was das OLG München in der Veröffentlichung nicht klar mitteilt –, so dass die für die Steuerhinterziehung geltende fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 78 Abs. 2 Ziffer 4 StGB ab diesem Zeitpunkt, also dem 31.05.1996 zu laufen begann. Eine Vorverlegung des Beginns des Laufs der Verjährungsfrist nach dem Grundsatz in dubio pro reo verbiete sich nach Auffassung des OLG München deshalb, da das Gesetz ganz klar auf den Eintritt des Erfolges abstelle und dieser im Falle der Nichtabgabe der Steuererklärung eindeutig erst im Zeitpunkt des Veranlagungsschlusses des Finanzamtes gegeben sei. Warum aber der Erfolgseintritt erst beim wesentlichen Abschluss der Veranlagungsarbeiten eintreten soll, ist nicht verständlich. Denn theoretisch hätte die Steuererklärung, wäre sie rechtzeitig abgegeben worden, als Erste oder eine der Ersten bearbeitet werden können. Dann wäre kurz danach der entsprechende Steuerbescheid ergangen und der Erfolg zu diesem Zeitpunkt

¹⁵ OLG München, Beschluß vom 01.10.2001, - 2 Ws 1070/01 -, wistra 2002, 34; ebenso: BayOSLG wistra 1990, 159.

¹⁶ *Senge* in Erbs/Kohlhaas, strafrechtliche Nebengesetze, § 370 AO RN 21.

¹⁷ BGHSt 30, 122, 123; Bay OLG, wistra 1990, 159 mit weiteren Nachweisen; OLG München, Beschluß vom 01.10.2001, - Ws 1070/01 -, wistra 2002, 34, 35.

eingetreten. Warum man also zu Lasten des Steuerpflichtigen beim Verjährungsbeginn zu seinem Nachteil erst den fiktiven Erfolgeintritt beim Unterlassen im Zeitpunkt des Abschlusses der Veranlagungsarbeiten annehmen soll, erschließt sich nicht. Man wird zwar zugeben müssen, dass bei Abschluss der Veranlagungsarbeiten, wenn also mindesten 95% der Fälle für den entsprechenden Veranlagungszeitraum erledigt sind und abgearbeitet sind, der Steuerpflichtige wahrscheinlich auch schon veranlagt worden wäre, zwingend ist dies jedoch nicht.

Theoretisch könnte er auch als letzte Erklärung noch nach diesem Zeitpunkt bei fristgemäßer Abgabe bearbeitet werden. Wenn für 95 % der Veranlagungen rund 20 bis 22 Monate erforderlich sind, sind somit für die restlichen 5 % entsprechend durchschnittlich ca. 1 Monat Veranlagungszeit nötig. Gehört nun die fiktiv rechtzeitig abgegebene Steuererklärung zu den zuletzt bearbeiteten, so müsste konsequenterweise dies auch bei dieser Auffassung für die nicht abgegebene Erklärung als Hinterziehungsbeginn beim Unterlassen gelten. Dies berücksichtigt aber auch nicht ansatzweise den Gedanken, dass er bei den Ersten oder im ersten Drittel oder jedenfalls in der ersten Hälfte der Veranlagungsarbeiten genauso gut hätte schon veranlagt werden können, wenn er eine Steuererklärung abgegeben hätte. Unter Anwendung des Grundsatzes in dubio pro reo wird man sich nicht dem Gedanken verschließen können, dass eine frühestmögliche Veranlagung durch den Bezirk bei Abgabe der Steuererklärung erfolgt wäre, so dass der Verjährungsbeginn frühestmöglich beginnen muss.

Schließlich ist unklar, wie die OFD für alle nachgeordneten Finanzämter den Schluss der Veranlagungsarbeiten feststellen kann. Im Sinne einer Aufforderung, nunmehr die Veranlagungsarbeiten endlich abzuschließen ist dies als Anweisung vorstellbar. Damit ist aber der tatsächliche Abschluss der Ermittlungen faktisch weder für alle Finanzämter dieses OFD-Bezirk festgelegt, noch für das konkrete Veranlagungsbezirk, bei dem der

Steuerpflichtige keine Erklärung abgab. Vielleicht hinkt dieser Bezirk besonders stark mit der Abarbeitung der Veranlagungen hinterher?

Das OLG stellt zu Lasten des Beschuldigten S auf den (fast) spätestmöglichen Zeitpunkt seiner Veranlagung ab (95 % Erledigung der Veranlagungen), wenn er noch fristgemäß, nämlich vor Schluss der Veranlagungsarbeiten eine Erklärung abgegeben hätte. Woher soll aber der Steuerpflichtige die Verfügung der OFD kennen? Denn nur wenn er sie kennt und hierauf wirklich abzustellen ist, weiß er, dass ab diesem Zeitpunkt des Abschlusses der Veranlagungsarbeiten seine Strafbarkeit durch pflichtwidriges Unterlassen im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO beginnt. Die Verfügung der OFD wird jedoch nur behördenintern veröffentlicht. Nicht einmal Steuerberater können diese Verfügung nachlesen. Es handelt sich vielmehr um eine interne Verfügung, die Abschlussarbeiten abzuschließen beziehungsweise um die Feststellung, dass sie im Wesentlichen abgeschlossen sind. Wer indes überprüft dies? Auf die Verfügung der OFD kann es daher bei dieser Dogmatik nicht ankommen. Vielmehr müsste im konkreten Veranlagungsbezirk nachgefragt werden, zu welchem Zeitpunkt mindest 95% der Veranlagungsarbeiten für einen Veranlagungszeitraum abgeschlossen waren. Ob dies nun im Veranlagungsbezirk festgehalten wird bzw. im Nachhinein noch feststellbar ist, erscheint eher fraglich. Dass in diesem Veranlagungsbezirk die Abschlussarbeiten auch tatsächlich entsprechend der OFD-Verfügung zeitlich erfolgen, erscheint auch eher unrealistisch. Denn in einem OFD-Bezirk sind mehrere Dutzend Finanzämter angehörig, die nicht alle zur selben Zeit 95% Bearbeitungsstand eines bestimmten Veranlagungszeitraums abgearbeitet haben.

Was ist, wenn der Veranlagungsbezirk bei dem betroffenen Steuerpflichtigen in den letzten Jahren immer relativ spät erst Abschluss und in diesem Jahr relativ früh die Veranlagungsarbeiten schon abschließt.

c) OLG Hamburg

Das OLG Hamburg hat mit Urteil vom 02.06.1992 entschieden, dass eine vollendete Steuerhinterziehung bei Erreichen der 90%-Grenze noch nicht vorliegen könne. Vielmehr sei die Hinterziehung erst dann vollendet, wenn die Veranlagungsarbeiten beim Finanzamt im Großen und Ganzen vollständig abgeschlossen seien¹⁸.

Auffallend ist dabei, dass das OLG Hamburg nicht auf die sonst vom BGH und anderen Oberlandesgerichten angenommene Grenze von 95% abstellt, sondern offenbar die in Hamburg in der Praxis übliche 90%-Grenze als zu gering ansieht. Die Frage, die das OLG jedoch nicht beantwortet, ist, wann „im Großen und Ganzen die Veranlagungsarbeiten vollständig abgeschlossen“ sind. Sind dies 99% oder 99,9%? Wer vor allem beweist, dass in dem konkreten Veranlagungsbezirk diese Abschlussquote erreicht ist? Die Verfügung der OFD weist lediglich die Finanzämter an, die Abschlussarbeiten nunmehr für den betreffenden Veranlagungszeitraum abzuschließen. Den tatsächlichen Bearbeitungszustand spiegelt die Verfügung der OFD nicht wider – erst Recht nicht für das konkrete zuständige Veranlagungsfinanzamt.

d) Auffassung des BGH

Nach der ständigen Rechtsprechung des BGH ist bei Veranlagungssteuern die Tat im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erst dann vollendet, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Bezirk für den maßgeblichen Zeitraum allgemein abgeschlossen hat¹⁹. Entscheidend sei für die Frage der Veranlagung nämlich der Zeitpunkt, zu dem bei ordnungsgemäßer Abgabe auch der unterlassende Täter spätestens veranlagt worden wäre²⁰. Erst dann sei die rechtzeitige Festsetzung der Steuer vereitelt und der Verkürzungserfolg eingetreten. Bis zu diesem Zeitpunkt liege

¹⁸ OLG Hamburg, Urteil vom 02.06.1992, – 1 Ss 119/91 –, wistra 1991, 274, mit Anmerkung von *Dörn*, wistra 1993, 241 ff.; ebenso OLG Hamburg, NJW 1966, 843, 845.

¹⁹ BGH, wistra 99, 385.

²⁰ BGH, Beschluß vom 07.11.2001, - 5 StR 395/01 -, wistra 2002, 64, 66.

nur versuchte Steuerhinterziehung vor²¹. Auch die Beendigung der Unterlassungstat sei damit erst mit Abschluss der allgemeinen Veranlagungsarbeiten des Finanzamtes gegeben²².

Auch damit unterstellt der BGH zu Lasten des Steuerpflichtigen, dass seine Steuererklärung erst am Ende, das heißt mit Abschluss der Veranlagungsarbeiten veranlagt worden wäre. Der BGH berücksichtigt insoweit nicht den Grundsatz in dubio pro reo.

Den abweichenden Auffassungen, nach dem Grundsatz in dubio pro reo zu Gunsten des Täters einen früheren Tatbeendigungszeitpunkt anzunehmen²³, ist der BGH nicht gefolgt²⁴.

e) Schmitz

Schmitz nimmt nicht nach § 150 Abs. 2 S. 1 AO den 31.05. des Folgejahres sondern wegen der Fristverlängerungen für die Steuerberater und Beratungsgesellschaften vertretenen Steuerpflichtige verlängerte Abgabefrist bis zum 30.09. des Folgejahres den 30.09. als letztmögliche Abgabefrist. Nach *Schmitz* muss der hypothetische Festsetzungszeitpunkt, der die Beendigung der Tat im Sinne von § 78 a StGB darstellt, nach dem Grundsatz in dubio pro reo folglich auf den Beginn der Veranlagungsarbeiten nach Ablauf der jeweiligen Erklärungsfrist in der Regel also auf Anfang Oktober gelegt werden, weil nur so sicher gestellt ist, dass die Zweifel über den hypothetischen Veranlagungszeitpunkt nicht zu Ungunsten des Täters ausschlagen. Dabei wird man nach *Schmitz* den Beendigungszeitpunkt um die Zeit hinausschieben müssen, die – geschätzt – für die Veranlagung des Täters angefallen wäre²⁵.

²¹ BGH, Beschluß vom 07.11.2001, - 5 StR 395/01 -, wistra 2002, 64, 66; BGHSt 30, 122, 123; BGHSt 36, 105, 111; BGHSt 37, 340, 344; BGH wistra 1999, 385.

²² BGH, Beschluß vom 07.11.2001, - 5 StR 395/01 -, wistra 2002, 64, 66.

²³ Wie z. B. OLG Hamm, wistra 2001, 47; Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts 1998, Seite 55; *Simon/Vogelberg*, Seite 92 ff., S. 111 ff.

²⁴ BGH, Beschluß 07.11.2001, - 5 StR 395/01-, wistra 2002, 64.

²⁵ *Schmitz*, wistra 1993, 248, 251.

Schmitz weist weiter darauf hin, dass die fiktive Beendigung nicht deshalb nach hinten zeitlich verschoben werden kann, weil ein Finanzamt bei der Veranlagungsarbeit regelmäßig oder sogar nach interner Verwaltungsanweisung nicht chronologisch nach Eingang der Fälle vorgeht²⁶.

f) *Simon/Vogelberg*.

Simon/Vogelberg fragen bezüglich des strafrechtlichen Verjährungsbeginns danach, wann die Erklärung des Steuerpflichtigen, hätte er sie rechtzeitig abgegeben, frühestens bearbeitet worden wäre²⁷. Nach Auffassung von *Simon/Vogelberg* dürfte dieser Zeitpunkt bei vier Wochen nach Ablauf der Erklärungsfrist liegen. Sie weisen darauf hin, dass nach der älteren (noch herrschenden) Meinung es maßgebend sein soll, wann die Veranlagungsarbeiten für das Jahr überwiegend abgeschlossen sind und definieren das „Überwiegend“ mit 95 % Erledigungsquote der Arbeiten im Veranlagungsbericht. Nach einer neueren Meinungsrichtung stellen sie auf die Fiktion des frühestens Bekanntgabedatums des Steuerbescheides ab. Sie gehen davon aus, dass entsprechend § 149 Abs. 2 S. 1 AO der Steuerpflichtige zum spätestmöglichen Zeitpunkt, nämlich am 31.05. des Folgejahres die Steuererklärung abgibt und dann binnen einem Monat die Erklärung bearbeitet wird und der Bescheid abgesandt wird, so dass der 30.06. des Folgejahres das frühestmögliche Bekanntgabedatum nach Auffassung von *Simon/Vogelberg* ist²⁸.

g) *Gast de Haan*

Gast de Haan folgt dem BFH und nimmt in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgibt, den Vollendungszeitpunkt an, wenn bei dem zuständigen Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für den

²⁶ *Schmitz*, wistra 1993, 248, 251.

²⁷ *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, S. 111.

²⁸ *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, Seite 112.

betreffenden Veranlagungszeitraum im Wesentlichen abgeschlossen sind²⁹. Erst dann ist nach ihrer Auffassung die rechtzeitige Festsetzung der Steuer vereitelt und der Verkürzungserfolg eingetreten. Auch die Beendigung der Tat im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist erst mit Abschluß der allgemeinen Veranlagungsarbeiten des Finanzamtes nach Auffassung von *Gast de Haan* gegeben. Sie begründet dies damit, dass das Gesetz stellt nach ihrer Auffassung auf den Zeitpunkt ab, in dem der Erfolg eintritt³⁰.

h) Grötsch

Grötsch stellt in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige seine Steuererklärung nicht (rechtzeitig) abgibt, unter Anwendung des Grundsatzes in dubio pro reo auf den hypothetisch frühestmöglichen Veranlagungszeitpunkt ab³¹. Denn wegen des Grundsatzes in dubio pro reo muss nach seiner Auffassung bezüglich der Verjährung der Zeitpunkt der Tatbeendigung möglichst nach vorne verlegt werden³². Die Steuerhinterziehung muss nach Auffassung von *Grötsch* somit zu dem Zeitpunkt, zu dem die Steuer bei rechtzeitiger Erklärung frühestens festgesetzt und der diesbezügliche Steuerbescheid frühestens bekannt gegeben worden wäre, beendet sein³³. Je nach dem, ob der Steuerpflichtige durch einen Berater vertreten ist oder nicht, beginnt somit die Verjährung mit Ablauf des 31.05. beziehungsweise 30.09. des Folgejahres zuzüglich einer hypothetisch kürzesten Bearbeitungs- und Bekanntgabezeit nach Auffassung von *Grötsch* zu laufen³⁴. *Grötsch* meint, dass man hier eine hypothetisch kurze Bearbeitungszeit von etwa zwei Wochen zugrunde legen müßte, so dass man mit dem 15.06 beziehungsweise 15.10. des Folgejahres je nachdem ob der Steuerpflichtige steuerlich vertreten ist oder nicht den steuerstrafrechtlichen Verjährungsbeginn annehmen müsste³⁵.

²⁹ *Gast de Haan* in Klein, AO-Kommentar, 8. Auflage, § 370 RN 78.

³⁰ *Gast de Haan* in Klein, AO-Kommentar, 8. Auflage, § 370 RN 78.

³¹ *Grötsch* in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 597.

³² *Grötsch* in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 597; ebenso *Schmitz*, wistra 1993, 248., 251; *Joecks* in Franzen/*Gast/ Joecks*, § 376 RN 28.

³³ *Grötsch* in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 597.

³⁴ *Grötsch* in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 598.

³⁵ *Grötsch* in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 598.

i) *Spörlein/Dörn*³⁶

Nach *Spörlein/Dörn* beginnt bei den Veranlagungssteuern die Verjährung der Steuerhinterziehung durch Unterlassen mit Zugang des Schätzungsbescheides oder, wenn kein Steuerbescheid ergeht, mit Abschluss der Veranlagungsarbeiten bis zu dem betreffenden Besteuerungsabschnitt³⁷.

Spörlein/Dörn meinen, dass die Tatvollendung (Eintritt des Verkürzungserfolges) bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (Nichtabgabe von Steuererklärung, Steueranmeldung) mit der Tatbeendigung im Sinne des § 78 a S. 1 StGB gleichzustellen ist. Eine andere Auffassung hätte nach deren Meinung zur Folge, dass Steuerhinterziehung durch Unterlassen niemals verjähren könnten³⁸. *Spörlein/Dörn* weisen darauf hin, dass der Steuerpflichtige, der keine Steuererklärung abgibt, nicht bessergestellt werden könne als derjenige, der unrichtige Steuererklärungen rechtzeitig beim Finanzamt einreicht³⁹.

Dem ist zu entgegnen, dass zwar mit Zugang des Schätzungsbescheides die Steuererklärungspflicht der Steuerpflichtigen nicht endet. Ist aus Sicht der Steuerpflichtigen der Schätzungsbescheid richtig oder möglicherweise sogar zu hoch, liegt tatbestandsmäßig kein Vorsatz zur Steuerhinterziehung vor. Nur dann, wenn der Steuerpflichtige erkennt, dass der Schätzungsbescheid zu tief ist und seine wahre Steuerschuld höher liegt, er jedoch nichts gegen den Schätzungssteuerbescheid unternimmt in der Hoffnung, dass damit dieser Bescheid bestandskräftig wird und damit seine Erklärungspflichten erledigt wären, ließe sich überlegen, ob hier eine Steuerhinterziehung vorliegt durch ein pflichtwidriges Unterlassen, indem der Steuerpflichtige keine Berichtigungserklärung bzw. keinen Einspruch gegen den

³⁶ *Dörn*, wistra 1993, 241.

³⁷ *Spörlein/Dörn*, Steuerstrafrecht von A bis Z „Verfolgungsverjährung“ Rn 15 mit Hinweis auf Rainer/Schwedhelm, NWB Fach 13, S. 747 ff., 750.

³⁸ *Spörlein/Dörn*, Steuerstrafrecht von A bis Z „Verfolgungsverjährung“ Rn 16.

³⁹ *Spörlein/Dörn*, Steuerstrafrecht von A bis Z „Verfolgungsverjährung“ Rn 16.

Schätzungsbescheid einlegt und eine korrekte Steuererklärung zur Begründung des Einspruchs nachschiebt. Im übrigen kann jedoch allein der Erlass eines Schätzungsbescheides die Überlegensfrist des Steuerpflichtigen, ob und wann er eine Steuererklärung abgibt, nicht verkürzen.

Beispiel 3:

Der dem Finanzamt als stets spät erklärender steuerpflichtige bekannte S bekommt im Juli des Folgejahres einen Schätzungsbescheid gesandt, nachdem er zuvor zur fristgemäßen Abgabe der Steuererklärung zum 31.05. des Folgejahres für das Vorjahr aufgefordert worden war. Der Schätzungsbescheid steht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, § 174 AO.

Lösungsvorschlag:

Bleibt der Steuerpflichtige S erst untätig, liegt hierin kein pflichtwidriges Unterlassen. Wenn das Finanzamt von dem Steuerpflichtigen S die Steuererklärung haben will, kann es Zwangsmittel androhen und festsetzen, § 328 ff. AO⁴⁰, oder die Steuerklärung bevorzugt anfordern, oder den Steuerpflichtigen S unter Hinweis auf die möglichen Verspätungszuschläge gem. § 152 AO zur fristgemäßen Abgabe der Steuererklärung auffordern. Der Erlass eines Schätzungsbescheides und das Nichteinschreiten hiergegen macht den Steuerpflichtigen S. nicht früher zu einem Unterlassungstäter i.S. des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, als in den Fällen, in denen er dem Finanzamt bekannt ist und einfach keine Erklärung einstweilen abgibt. Selbst wenn also der Schätzungsbescheid zu tief ist, liegt im Unterlassen des Einspruchs hiergegen kein pflichtwidriges Unterlassen i.S. des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Weiter hängt der Vergleich von *Spörlein/Dörn* bezüglich der Unterlassentäter zu den Begehenstärtern. Denn diese setzen mit Abgabe der falschen Steuererklärung unmittelbar zur Tat an und sind ab diesem Zeitpunkt im

⁴⁰ Heidel/Pohl in Heidel/Pauly, Steuerrecht, 3.A., § 19 RN 60.

Versuchsstadium und mit Erhalt des auf die Erklärung falschen Bescheides ist die Tat vollendet. Da in den Unterlassenfällen nicht klar erkennbar ist, ab wann der Täter mit Wissen und Wollen pflichtwidrig die Abgabe unterlässt und auch unklar ist, wann nach subjektiver Vorstellung des Täters ein Bescheid ergangen wäre und er durch das Unterlassen zumindest auf Zeit steuerliche Vorteile erlangt, muss bei der Unterlassentäterschaft festgestellt werden, dass der Taterfolg sich im Inneren des Täters, nämlich nach dessen Vorstellung richtet und hierfür kaum oder keine Beweisanzeichen im Regelfall vorhanden sein werden. Daher wird man objektiviert auf bestimmte Zeitabläufe abstellen müssen, wenn nach allgemeiner Lebenserfahrung bzw. aus Sicht der Leihensphäre unter Berücksichtigung des Täterwissens dieser wohl relativ sicher davon ausgegangen ist, dass jetzt das pflichtwidrige Unterlassen vorliegt und er so mit einer Strafbarkeit wegen Unterlassungstäterschaft zumindest billigend in Kauf nimmt. Die Formulierung, dass er nicht besser gestellt werden dürfe, als der, der eine falsche Erklärung abgibt, überzeugt daher nicht, da die Sachverhalte so verschieden sind, dass sie miteinander nicht vergleichbar sind, nämlich Strafbarkeitsbeginn und Taterfolg bei der Begehung genau feststellbar sind, während hingegen bei Unterlassentätern hier mit Fiktionen und Hypothesen gearbeitet werden muss, soweit dieser Steuerpflichtige nicht etwa im Rahmen einer geständigen Einlassung seine Vorstellungen über den Strafbarkeitsbeginn aus seiner Sicht offenbart.

j) Dörn

Dörn weist darauf hin, dass eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nur dann in Betracht kommt, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt nicht bekannt ist und er keine Erklärung einreicht⁴¹. Ist der Steuerpflichtige dem Finanzamt hingegen bekannt bzw. dessen Steuerfall, kann das Finanzamt jederzeit Zwangsmittel zur Abgabe der Steuererklärung einsetzen, §§ 328 ff. AO, bzw. nach § 162 AO schätzen.

⁴¹ Dörn, wistra 1993, 241.

k) *Joecks*

Zutreffend weist *Joecks* darauf hin, dass es im Fall des Unterlassens nicht möglich ist, an einen konkreten Bekanntgabetag anzuknüpfen, um die Berechnung der Verjährung vorzunehmen⁴². *Joecks* ist der Auffassung, dass das Delikt bei den Veranlagungssteuer zu dem Zeitpunkt vollendet ist, zu dem die Veranlagungsarbeiten des zuständigen Finanzamtes „im Großen und Ganzen“ abgeschlossen sind⁴³. Wann jedoch die Veranlagungsarbeiten beim zuständigen Finanzamt im wesentlichen abgeschlossen sind, weiß der Steuerpflichtige nie. Vor dem Grundsatz – keine Strafe ohne Gesetz – *nulla poena sine lege* - muß jedoch für den Steuerpflichtigen erkennbar sein, ab wann er in etwa als Unterlassungsstraftäter im Falle der Nichtabgabe der Steuererklärung strafbar ist. Hier ist die Faustformel, dass im Regelfall nach 20 bis 22 Monaten nach Ablauf des Veranlagungszeitraums die Veranlagungsarbeiten in dem entsprechenden Bezirk beendet sein sollen, wenig hilfreich⁴⁴. Denn ob in dem konkreten Veranlagungsbezirk tatsächlich nach 22 Monaten die Veranlagungsarbeiten abgeschlossen waren, und nicht vielleicht schon nach 20 oder 18 Monaten oder erst nach 24 Monaten, weiß der Steuerpflichtige nie. Aufgrund des Grundsatzes *nulla poena sine lege* muß es ihm jedoch möglich sein, den Beginn seiner Strafbarkeit zu erkennen um zuvor sich noch rechtmäßig und straffrei zu verhalten. Hier die Strafbarkeit von Zufälligkeiten abhängig zu machen, etwa wie schnell der Veranlagungsbezirk arbeitet, ob er einen hohen Arbeitsrückstand hat ob er einen hohen Krankenstand hat oder anderweitige Arbeitsausfälle verkraften muss, ob zahlreiche Mitarbeiterinnen in Mutterschaftsurlaub waren etc. sind Unwägbarkeiten, die den Abschluss der Arbeiten im zuständigen Finanzamtsbericht im wesentlichen für den Steuerpflichtigen unkalkulierbar und unklar machen, so dass sich der Steuerpflichtige hierauf nicht einrichten kann. Zudem ist es der Finanzverwaltung unmöglich durch Offenlegung ihrer sämtlichen Steuerfälle nachzuweisen, dass im konkreten Veranlagungsbezirk

⁴² *Joecks*, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 55.

⁴³ *Joecks*, Praxis des Steuerstrafrechts, Seite 55.

⁴⁴ *Dörn*, wistra 1993, 241; *Schmitz*, wistra 1993, 248, 250; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, Kommentar, 31. EL Juli 2003, § 370 RN 261; v. *Briel/Ehlscheid*, Steuerstrafrecht, 2. Aufl., § 1 Rn 71.

die Veranlagungsarbeiten zu einem bestimmten Zeitpunkt im Wesentlichen Abgeschlossen waren. Auch ist unklar, wann die Veranlagungsarbeiten im wesentlichen abgeschlossen sind: Genügen hierfür 90 %, 95 % oder 98 % oder genügen etwa auch schon 80 oder 85 %?

Insgesamt ist das Tatbestandsmerkmal „Abschluss der Veranlagungsarbeiten“ im Großen und Ganzen ein völlig unbrauchbares Kriterium und vor dem Hintergrund des Grundsatzes *nulla poena sine lege* viel zu unbestimmt, als das es für den Steuerpflichtigen erkennbar wäre, ab wann er in die Strafbarkeit gerät, beziehungsweise bis wann er sie noch vermeiden kann.

Joecks weist darauf hin, dass es im Rahmen der Verjährung darum geht, dass der Angeklagte im Zweifel bei unterstellter fiktiver Frist gemäß Abgabe der Erklärung zu den ersten gehört hätte, die veranlagt worden wären⁴⁵. Insoweit meint Joecks, dass man zu Gunsten des Angeklagten im Rahmen der Verjährung davon ausgehen müsse, er wäre bei fristgemäßer Abgabe der Erklärung bereits am 01.06., also einen Tag nach der Einreichung der Erklärung veranlagt worden⁴⁶. Dabei unterstellt wohl Joecks, dass der Steuerpflichtige am letzten Tag der Frist im Sinne des § 149 Abs. 2 AO, also am 31.05. des Folgejahres die Steuererklärung beim Finanzamt eingereicht habe.

l) eigener Ansatz

Den Auffassungen in Literatur und Rechtsprechung ist bezüglich der Anwendung des in dubio-Satzes nicht zu folgen. Sie wenden den Grundsatz in dubio pro reo bezüglich der frühestmöglichen Abgabe des Steuerpflichtigen nicht konsequent an. Aufgrund des Grundsatzes in dubio pro reo muß man davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige, soweit anderes nicht nachweisbar ist, im Zweifelsfall fiktiv im Falle eines Handelns zum frühestmöglichen Zeitpunkt, das heißt zum 01.01. des Folgejahres für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum die Steuererklärung abgegeben hätte

⁴⁵ Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, Seite 55.

⁴⁶ Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, Seite 55, Seite 56.

und rasch, im Rahmen des Möglichen, also etwa binnen 10 bis 14 Tage veranlagt worden wäre. Auch erscheint es vertretbar, dass der Steuerpflichtige – fiktiv – seine Erklärung am 01.01. des Folgejahres fertig stellt und am nächsten Werktag, möglicherweise schon am 02.01.2001 zu seinem Veranlagungsbeamten geht, die Steuererklärung mit ihm durchspricht und diese sodann veranlagt. Sofern der Finanzbeamte noch am selben Tag die betreffenden Daten einträgt, könnte schon am selben Tag der Steuerbescheid vom Rechenzentrum an den Steuerpflichtigen versandt werden, so dass dieser theoretisch frühestmöglich am 03.01. des Folgejahres seinen Steuerbescheid für das abgelaufene Jahr haben könnte. Nur dies stellt eine konsequente Anwendung des Grundsatzes in dubio pro reo hinsichtlich der fiktiven zu Gunsten des Beschuldigen unterstellten frühestmöglichen Abgabe der Steuererklärung sowie ebenfalls zu Gunsten des Steuerpflichtigen angenommenen frühestmöglichen Veranlagungszeitraums einer Steuerhinterziehung durch unterlassen dar: Mit der unterstellten frühestmöglichen Abgabe der Steuererklärung und des unterstellten frühestmöglichen Zugangs des Bescheides ist mit einem fiktiven Zugang des Bescheides etwa um den 15.01. des Folgejahres zu rechnen. Dies stellt dann auch den Beginn der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung hinsichtlich dieser Unterlassensstraftat dar.

Daraus ergibt sich folgender Lösungsvorschlag zu Beispiel 1:

Die Steuerschuld ist entstanden, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, § 38 AO. Der Entstehungszeitpunkt wird in der Regel durch die Einkommensteuersätze konkretisiert, zum Beispiel §§ 36 Abs. 1, 37 Abs. 1 S. 2, 38 Abs. 2 S. 2, 44 Abs. 1 S. 2 EStG, § 30 KStG, §§ 18, 21 GewStG; § 9 Abs. 2 GrStG, § 9 ErbStG, § 13 UStG. Der Steuerbescheid, durch den die Steuer festgesetzt wird, ist hingegen nur deklaratorischer Natur, während mit Ablauf des Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) der gesetzliche Steueranspruch entstanden ist. Gesetzlicher Anspruch und festgesetzter Anspruch im Steuerbescheid können auch auseinanderfallen, sei es aufgrund

falscher Erklärung des Steuerpflichtigen oder aufgrund falscher Festsetzungen des Finanzamtes. Die Einkommensteuerschuld ist im Beispielsfall mit Ablauf des Kalenderjahres 1995 entstanden⁴⁷. Mit Ablauf des 31.05. ist auch die im Gesetz vorgesehene Erklärungsfrist abgelaufen. Allein durch diesen Ablauf kann man noch nicht auf den Vorsatz des pflichtwidrigen Unterlassens der Abgabe der Steuererklärung schließen. Auch nach Erhalt diverser Mahnungen wird man noch nicht (sicher) auf einen Vorsatz hinsichtlich eines pflichtwidrigen Unterlassens der Abgabe der Steuererklärung schließen können. Nach Ablauf des ersten Folgejahres nach dem fraglichen Veranlagungszeitraums wird man jedoch bei einem Steuerpflichtigen, der bereits erfasst ist und in den Vorjahren fristgemäß Erklärungen abgab und aufgrund der Aufforderungen aus den Vorjahren des Finanzamtes die Rechtslage und die Frist bis zum 31.05. des Folgejahres kennt schon überlegen müssen, ob hier möglicherweise ein pflichtwidriges Unterlassen vorliegen könnte. Wenn er aber auch in der Folgezeit ohne Gründe und ohne sich zu melden eine Erklärung nicht abgibt kann man zwar immer noch nicht sicher auf ein vorsätzlich pflichtwidriges Unterlassen schließen, es verdichten sich jedoch mit zunehmender Dauer des Zeitablaufs Vermutungen für den entsprechenden Hinterziehungsvorsatz. Soweit der Steuerpflichtige auf Erinnerungen hin Fristverlängerungsgesuche abgibt zur Abgabe seiner Steuererklärung oder aber mitteilt, dass er aus seiner Sicht aus irgend welchen Gründen nicht zur Abgabe einer Erklärung (derzeit) verpflichtet wäre, liegt offensichtlich kein Hinterziehungsvorsatz vor, selbst wenn man seiner Auffassung nicht folgt. Denn aus seiner Sicht trägt er Gründe vor, die gegen eine Abgabepflicht oder gegen einige zumindest zum derzeitigen Zeitpunkt bestehende Abgabepflicht sprechen oder er bittet um Fristverlängerung, weil er aus irgendwelchen Gründen seine Erklärung noch nicht fertigstellen konnte. In all diesen Fallkonstellationen hat er nicht den Vorsatz, pflichtwidrig seine Erklärung zu unterlassen, sondern braucht entweder noch weiter Zeit zur Anfertigung seiner Erklärung, womit er konkludent mitteilt, dass diese noch kommen werde, was gerade gegen ein Unterlassen spricht oder er ist der (irrigen) Auffassung, derzeit zumindest nicht

⁴⁷ Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO- und FGO-Kommentar, Stand: 149. EL Juli 2001, § 38 AO RN 49.

zur Abgabe einer Erklärung verpflichtet zu sein. Damit will er aber auch nicht mit Wissen und Wollen pflichtwidrig also gegen das Gesetz die Abgabe unterlassen, sondern er meint aufgrund eines Gesetzes oder sonstigen Anspruchs keine Erklärung abgeben zu müssen, was eben kein Unterlassensvorsatz darstellt.

In den übrigen Fällen ist das schlichte Vergessen von der vorsätzlichen pflichtwidrigen Abgabe zu unterscheiden. Die normalen Mahnläufe des Finanzamtes werden nicht nachweisbar zugestellt, so dass auch derartige Briefe auf dem Postwege untergehen könnten. Spätestens jedoch, wenn der Steuerpflichtige nachweisbar Aufforderungen zur Abgabe der Steuererklärungen erhalten hat und sich über einen längeren Zeitraum, das heißt mindestens etwa ein bis zwei Monate hinaus hierauf nicht äußert, wird man ein vorsätzliches pflichtwidriges Unterlassen annehmen können. Denn gerade dann, wenn bei derartigen Erinnerungen eine Belehrung dahingehend enthalten ist, dass eine Nichtabgabe auch ein vorsätzliches pflichtwidriges Unterlassen sein kann, und sich der Steuerpflichtige trotzdem hierauf nicht meldet, insbesondere weder Fristverlängerungsanträge stellt noch Gründe vorträgt, warum er glaubt zumindest derzeit nicht zur Abgabe einer Erklärung verpflichtet zu sein, dürfte erst von dem Vorsatz eines pflichtwidrigen Unterlassens auszugehen sein. Denn in diesem Zeitpunkt war es ja aufgrund der Belehrung in dem Anforderungsschreiben, dass von ihm konkret eine bestimmte Abgabe einer bestimmten Steuererklärung erwartet wird und er weiß, dass in der Nichtabgabe ein pflichtwidriges Unterlassen gesehen werden kann. Wenn er sich dennoch hierauf nicht äußert, scheint er die Abgabe der Steuererklärung tatsächlich pflichtwidrig unterlassen zu wollen. Das Finanzamt muss hier jedoch nachweisen, dass der Steuerpflichtige die entsprechende Aufforderung erhalten hat. Es sollte, damit hinsichtlich des Vorsatzes keine Zweifel bestehen, auch eine entsprechende Belehrung in dem Anforderungsschreiben enthalten sein, dass in der weiteren Nichtabgabe ein pflichtwidriges Unterlassen gesehen werden könnte.

Im vorliegenden Beispielsfall ist bei der Faustformel, dass ein Unterlassen dann vorliegen soll, wenn die Veranlagungsarbeiten „im wesentlichen“ abgeschlossen sind, die unterlassene Strafbarkeit gegeben. Denn es sind mehr als 20 bis 22 Monate seit Ablauf des Veranlagungszeitraums vergangen. Diese 20 bis 22 Monate sind im August bis Oktober 1997 für die Erklärung 1995 abgelaufen, so dass die Einkommensteuererklärung, die erst im April 1999 einging jedenfalls derart verspätet einging, dass zuvor von einem strafrechtlich relevanten vorsätzlichen pflichtwidrigen Unterlassen auszugehen ist. Da es hier nun keine anderen Anzeichen dafür gibt, ab wann der Steuerpflichtige S die Nichtabgabe pflichtwidrig unterlassen wollte, ist in dubio pro reo davon auszugehen, dass er möglichst frühzeitig bereits unterlassen wollte. Hier ist bei Anwendung des Grundsatzes in dubio pro reo bereits davon auszugehen, dass er schon zum 01.01.1996 vor hatte, die Steuererklärung nicht abzugeben. Dann ist unter weiterer Anwendung des Grundsatzes in dubio pro reo davon auszugehen, dass bei rechtzeitig unterstellter Abgabe die Veranlagung am 15.01.1996 erfolgt wäre, nämlich ebenfalls sehr früh, so dass mangels anderer feststellbarer Tatsachen der Verjährungsbeginn in doppelter Anwendung des in dubio Satzes am 15.01.1996 für das vorsätzlich pflichtwidrige Unterlassen bezüglich der Abgabe der Einkommensteuererklärung 1995 begann und die 5-jährige Verfolgungsfestsetzung somit am 15.01.2001 für diese Tat endet.

Hier kann man nicht auf die Abgabe der falschen Steuererklärung am 16.04.1999 abstellen, da zu diesem Zeitpunkt längst das strafrechtlich relevante Unterlassen vorlag. Das ursprüngliche Unterlassen schwenkt auch nicht in ein aktives Tun über. Vielmehr ist die Abgabe der Erklärung 1995 am 16.04.1999 eine strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 371 AO⁴⁸, soweit dort die Angaben zutreffen gemacht werden⁴⁹. Für den Teil, für den die Erklärung unrichtig beziehungsweise zu niedrig ist, fehlt es insoweit an einer

⁴⁸ Vgl. u.a. Streck, DStR 1996, 288; App, DB 1996, 1006 (Checkliste).

⁴⁹ Ebenso: Tipke/Kruse, AO-und FGO-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 94. Erg.-Li. März 2001, § 149 AO RN 12; a.A.: AG Darmstadt, Beschluß vom 06.08.2003, - 25 Gs 360 Js 12816/03- und LG Darmstadt, Beschluß vom 19.08.2003, - 9 Qs 513/03-.

strafbefreienden Wirkung (Argument aus „insoweit“, § 371 Abs. 1 AO⁵⁰). Dadurch, dass es sich hier durch eine Teilselbstanzeige handelt, wird die Selbstanzeige nicht etwa insgesamt unwirksam, sondern der Steuerpflichtige S wird insoweit straffrei, soweit er Selbstanzeige reicht und soweit er die sich daraus ergebende Steuerschuld bezahlt⁵¹.

Erst Recht kommt es auch nicht auf den am 13.07.1999 erlassenen Einkommensteuerbescheid 1995 an. Denn durch diesen Bescheid wird das ursprüngliche strafrechtlich relevante Unterlassen nicht aufgehoben.

3. Fazit

In dubio pro reo wirkt immer zugunsten des Steuerpflichtigen – mal dahingehend, dass noch kein Hinterziehungsvorsatz vorliege und die Erklärung noch kommen werde (Punkt 1 – unbekannter Steuerpflichtiger/unbekannter Steuerfall), mal dahingehend, dass der Steuerpflichtige fiktiv die Erklärung, hätte er sie abgegeben, diese frühestmöglich abgegeben und er schon längst veranlagt wäre (verspätete Abgabe beim bekannten Steuerpflichtigen). Dies ist kein Widerspruch in sich, sondern die logische und konsequente Anwendung des in dubio Satzes je nach Fallgestaltung.

Ein ursprüngliches Unterlassen nach § 370 I Nr. 2 AO kann nicht zu einem späteren Tun i.S.d. § 370 I Nr. 1 AO durch eine verspätete Abgabe mutieren. Eine verspätete Abgabe ist bei einem Unterlassen als Selbstanzeige zu würdigen und –soweit noch kein Sperrwirkungstatbestand eingreift – strafausschließend bzw. strafbefreiend. Soweit die verspätete Erklärung vorsätzlich oder leichtfertig falsch ist, bleibt es insoweit bei der Strafbarkeit nach §§ 370, 378 AO wegen Unterlassens. Die Verfolgungsverjährung knüpft damit nicht an die Abgabe der falschen Erklärung – dies ist vielmehr die

⁵⁰ Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Aufl., § 371 RN 214.

⁵¹ Heidel/Pohl in Heidel/Pauly, Steuerrecht, 3. A., § 19, RN 95.

Selbstanzeige -, sondern wegen des in dubio-Satzes an die hypothetisch frühestmögliche Abgabe und frühestmögliche Bekanntgabe des Bescheides, was i.d.R. spätestens um den 15.01. des Folgejahres sein dürfte.