Die Strafen bei Steuerhinterziehung - §370 AO

370 AO lautet wir folgt wörtlich:

„§ 370 Steuerhinterziehung

(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

1. die Finanzbehörden oder andere Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,
2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder
3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile

(2) Der Versuch ist strafbar.

(3) In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter

1. in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt,
2. seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger missbraucht,
3. die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht,
4. unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, oder
5. als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach Absatz 1 verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile

(4) Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird oder eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Steuervorteile sind auch Steuervergütungen; nicht gerechtfertigte Steuervorteile sind erlangt, soweit sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden. Die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 sind auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können.

(5) Die Tat kann auch hinsichtlich solcher Waren begangen werden, deren Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr verboten

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten auch dann, wenn sich die Tat auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder die einem Mitgliedstaat der Europäischen Freihandelsassoziation oder einem mit dieser assoziierten Staat Das Gleiche gilt, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern oder auf die in Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14.1 2009, S. 12) genannten harmonisierten Verbrauchsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden.

(7) Die Absätze 1 bis 6 gelten unabhängig von dem Recht des Tatortes auch für Taten, die außerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes begangen
Die Strafen betragen in der Regel:

- Freiheitsstrafe bis 5 Jahre oder Geldstrafe
- In besonders schweren Fällen (§ 370 Abs. 3 AO): Freiheitsstrafe von 6 Monaten bis zu 10 Jahren. Ein besonders schwerer Fall ist gegeben, wenn der Täter einen Vermögensschaden über mindestens 50.000 € verursacht oder bei einer Gefährdung die Gefährdungssumme mindestens 100.000 € beträgt.

Die Strafe ist von der jährlichen Steuerschuld abhängig und wurde am 2. Dezember 2008 mit einer neuen Grundsatzentscheidung des Bundesgerichtshofes (BGH) festgelegt (Az: 1 StR 416/08), wonach die Steuerhinterziehung mit ähnlichen Strafen wie Betrug behaftet ist. Der Steuerschaden ist hochmaßgeblich für die Strafzumessung.

- Bis 50.000 Euro werden normalerweise Geldstrafen verhängt.
- Ab 50.000 Euro kann auch eine Freiheitsstrafe (auf Bewährung) verhängt
- Ab 000 Euro sollte in der Regel als besonders schwerer Fall eine Freiheitsstrafe verhängt werden. Ein besonders schwerer Fall liegt indes schon dann vor, wenn der StPfl 50.000 € vom FA erlangt hat, etwa beim Umsatzsteuerkarussell
- Ab 000.000 Euro ist mit mindestens 2 Jahren Gefängnis zu rechnen, welche in diesem Falle dann auch nicht mehr zur Bewährung ausgesetzt werden können.

Der BGH hat in seiner Grundsatzentscheidung zur Strafzumessung in Steuerhinterziehungsfällen vom 02.12.2008 hierzu sich wie folgt wörtlich geäußert (BGH 1 StR 416/08 - Urteil vom 2. Dezember 2008):

„1. Grundlage für die Zumessung der Strafe ist bei einer Steuerhinterziehung - wie bei jeder anderen Straftat auch - die persönliche Schuld des Täters. Dabei sind auch die Wirkungen zu berücksichtigen, die von der Strafe für das künftige Leben des Täters in der Gesellschaft zu erwarten sind (§ 46 Abs. 1 StGB). § 46 Abs. 2 Satz 1 StGB bestimmt, dass bei der Zumessung der Strafe die Umstände gegeneinander abzuwägen sind, die für und gegen den Täter sprechen. Dabei kommen namentlich die in § 46 Abs. 2 Satz 2 StGB genannten Umstände in Betracht.

2. Bei der Zumessung einer Strafe wegen Steuerhinterziehung hat das von § 46 Abs. 2 Satz 2 StGB vorgegebene Kriterium der "verschuldeten Auswirkungen der Tat" im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung besonderes Gewicht. "Auswirkungen der Tat" sind insbesondere die Folgen für das durch die Strafnorm geschützte Rechtsgut. Das durch § 370 AO geschützte Rechtsgut ist die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, d.h. des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens (vgl. BGHSt 36, 100, 102; 40, 109, 111; 41, 1, 5; 46, 107, 120). Deshalb ist die Höhe der verkürzten Steuern ein bestimmender Strafzumessungsumstand i.S.d. § 267 Abs. 3 Satz 1 StPO (vgl. auch BGH wistra 1998, 269, 270).

Das gilt nicht nur für die Strafrahmenwahl (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO), sondern auch für die konkrete Strafzumessung in dem - wie hier vom Landgericht - zugrunde gelegten Strafrahmen des § 370 Abs. 1 AO. Dass der Hinterziehungsbetrag nicht nur ein bestimmender Strafzumessungsfaktor, sondern darüber hinaus, dann wenn er hoch ist, ein auch für die konkrete Strafzumessung gewichtiger Strafschärfungsgrund ist, zeigt insbesondere die gesetzgeberische Wertung in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO.

Schon die bis Ende des Jahres 2007 - und damit noch zur Tatzeit geltende - Fassung des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO hob die Höhe des Hinterziehungsbetrags als einen Umstand heraus, der zur Verschärfung des Strafrahmens führen konnte. Danach war in der Regel ein nur mit Freiheitsstrafe (von sechs Monaten bis zu zehn Jahren) bedrohter besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung gegeben, wenn der Täter "aus grobem Eigennutz in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt".

Zwar musste nach der früheren Fassung für die Erfüllung des Regelbeispiels zu dem objektiven Merkmal "in großem Ausmaß" noch das subjektive Merkmal "aus grobem Eigennutz" hinzukommen, gleichwohl hatte der Gesetzgeber schon damals zum Ausdruck gebracht, dass die Strafhöhenbemessung maßgeblich auch von der Höhe des Hinterziehungsbetrags bestimmt wird.

3. Auch wenn der Hinterziehungsbetrag ein bestimmender Strafzumessungsgrund für die Steuerhinterziehung ist, kann allein dessen Ausmaß für die Strafhöhenbemessung nicht in dem Sinne ausschlaggebend sein, dass die Strafe gestaffelt nach der Höhe des Hinterziehungsbetrags schematisch und quasi "tarifmäßig" verhängt wird. Jeder Einzelfall ist vielmehr nach den von § 46 StGB vorgeschriebenen Kriterien zu
Das schließt indes nicht aus, die Strafhöhe an den vom Gesetzgeber auch in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO vorgegebenen Wertungen auszurichten. Das gilt auch für die konkrete Strafzumessung innerhalb des gefundenen Strafrahmens, und zwar auch beim Normalstrafrahmen des § 370 Abs. 1 AO. Gerade auch bei der Bemessung der schuldangemessenen Strafe kommt dem Merkmal "großes Ausmaß" Bedeutung zu, weil es aufzeigt, wann der Gesetzgeber eine Freiheitsstrafe (mit erhöhtem Mindestmaß) für angebracht hält. Dazu bedarf das Merkmal einer näheren Konturierung. Der Senat ist der Ansicht, dass insoweit vergleichbare Kriterien wie für das wortgleiche Merkmal in § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB (auf das auch § 263a Abs. 2, § 266 Abs. 2 StGB verweisen) zur Anwendung kommen müssen.

a) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGHSt 48, 360; BGH wistra 2004, 262, 263; StV 2007, 132) erfüllt ein Vermögensverlust von mehr als 50.000 € beim Regelbeispiel des besonders schweren Falles des Betrugs (§ 263 3 Satz 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB) das Merkmal "in großem Ausmaß". Dazu hatte der Senat in BGHSt 48, 360 ausgeführt:

"Der Begriff des Vermögensverlustes großen Ausmaßes ist nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimmen . Die Abgrenzung, die sich für § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB wertmäßig an einem Vermögensverlust in Höhe von 50.000 € ausrichtet, schafft für die Praxis Rechtssicherheit. Im Einzelfall bleibt genügend Spielraum für eine gerechte Straffindung. Der Tatrichter hat ohnehin im Rahmen einer Gesamtbetrachtung auch bei Vorliegen der Voraussetzungen des Regelbeispiels zu bewerten, ob tat- oder täterbezogene Umstände vorliegen, die die Indizwirkung des Regelbeispiels aufheben und trotz seiner Verwirklichung zur Verneinung eines besonders schweren Falles führen können, oder ob auch ohne dass dieses Regelbeispiel erfüllt ist besondere Umstände einen unbenannten besonders schweren Fall zu begründen vermögen oder etwa ein anderes benanntes Regelbeispiel anzunehmen ist."

b) Das vergleichbare Merkmal des "großen Ausmaßes" im Sinne des § 370 Abs. 3 Satz 2 1 AO hat der Bundesgerichtshof bislang nicht - wie beim Betrug - betragsmäßig bestimmt. Das lag in erster Linie daran, dass bei der früheren Gesetzesfassung - zu der die Entscheidungen ergangen sind - die objektive Komponente ("großes Ausmaß") mit der subjektiven

Komponente ("aus grobem Eigennutz") verknüpft war, so dass eine eigenständige Auslegung nur des Merkmals "großes Ausmaß" nicht veranlasst war.
Wegen der Verknüpfung von objektivem und subjektivem Merkmal hatte der Bundesgerichtshof eine Gesamtbetrachtung unter Berücksichtigung aller Umstände gefordert (vgl. BGH wistra 1993, 109,110). Von Bedeutung war dabei insbesondere, ob sich das Ausmaß aus dem noch durchschnittlich vorkommenden Verkürzungsumfang heraushebt und ob ein "Täuschungsgebäude großen Ausmaßes" vorliegt (vgl. BGH wistra 1987, 71, 72).

Auch in der Kommentarliteratur finden sich bisher sehr unterschiedliche und daher keine hinreichend klaren Maßstäbe für eine Grenzziehung. Während überwiegend - indes unter Geltung des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO aF - für die Annahme des "großen Ausmaßes" eine Hinterziehung in Millionenhöhe für erforderlich erachtet wurde (Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht 6. Aufl. § 370 AO Rdn. 270; Klein/Gast-de Haan, AO 9. Aufl. § 370 Rdn. 68; Scheurmann-Kettner in Koch/Scholz, AO 5. Aufl. § 370 Rdn. 59), finden sich in der neueren Literatur Stimmen, die eine Steuerhinterziehung "in großem Ausmaß" bereits ab einem Mindestbetrag von 50.000 € für möglich erachten (Kohlmann, Steuerstrafrecht 38. Lfg. August 2008 § 370 AO Rdn. 1099.7; Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung 4. Aufl. Rdn. 1022).
Demgegenüber nehmen andere Autoren auch für die neue Fassung des Merkmals ein "großes Ausmaß" erst bei einem Betrag von 500.000 € (Blesinger in Kühn/v. Wedelstädt, AO und FGO, 19. Aufl. § 370 AO Rdn. 114) oder einer Hinterziehung in Millionenhöhe an (Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, 87. Ergänzungslieferung § 370 AO

Rdn. 169) und halten teilweise auch weiterhin auch für die Bejahung des Merkmals eine Gesamtschau aller Umstände für erforderlich (Rolletschke in Stbg 2008, 49 und in Rolletschke/ Kemper aaO).

c) Das Merkmal "in großem Ausmaß" im Regelbeispiel des 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO bedarf nach Ansicht des Senats - in gleicher Weise wie beim Betrug - der Interpretation durch die Gerichte. Nur dann erhält das Merkmal seine den Anforderungen der Rechtssicherheit gerecht werdenden Konturen.

Für eine Vergleichbarkeit mit dem Betrug spricht auch, dass der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs in BGHSt 50, 299, 309 zu Recht ausgeführt hat, es sei geboten, "dem drohenden Ungleichgewicht zwischen der Strafpraxis bei der allgemeinen Kriminalität und der Strafpraxis in Steuer- und Wirtschaftsstrafverfahren entgegenzutreten und dem berechtigten besonderen öffentlichen Interesse an einer effektiven Strafverfolgung schwerwiegender Wirtschaftskriminalität gerecht zu werden."

Dass der Gesetzgeber nicht selbst bestimmt hat, wann bei der Prüfung des Regelbeispiels von einem großen Ausmaß auszugehen ist, steht einer verfassungskonformen Auslegung nicht entgegen. Anders mag das etwa bei der Verwendung des Begriffs des großen Ausmaßes als Tatbestandsmerkmal eines Verbrechenstatbestandes sein (vgl. zu dem inzwischen aufgehobenen § 370a AO: BGH wistra 2004, 393 ff.; 2005, 30 ff.). Wie beim Begriff des Vermögensverlustes großen Ausmaßes im Regelbeispiel für einen besonders schweren Fall des Betruges in § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB ist der Begriff des großen Ausmaßes auch in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO in erster Linie nach objektiven Kriterien zu bestimmen. Zwar ist anerkannt, dass die Auslegung tatbestandsspezifisch zu erfolgen hat; gleichwohl ist bei von der Begehungsweise und vom Unwertgehalt ähnlichen Delikten wie dem Betrug und der Steuerhinterziehung eine einheitliche Grenzziehung in Betracht zu ziehen (vgl. BGHSt 48, 360, 364).

Dem steht nicht entgegen, dass sich, anders als bei der Einführung des § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB (vgl. BT-Drucks. 13/8587 S. 43), in den Materialien zur Gesetzesentstehung des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO nF keine Anhaltspunkte dafür finden, ab welchem Grenzwert der Gesetzgeber eine Steuerhinterziehung von "großem Ausmaß" als gegeben erachtet. Begründet wird lediglich die Streichung des einschränkenden subjektiven Merkmals des "groben Eigennutzes" (BT-Drucks. 16/5846 S. 75). Dass der Gesetzgeber hierbei an die Rechtsprechung anknüpfen wollte, die den Begriff des "großen Ausmaßes" in den § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB konkretisierte, kann daher nicht ohne weiteres angenommen werden. Allerdings wollte der Gesetzgeber bereits mit der Einführung des § 370 Abs. 3 AO zum Ausdruck bringen, dass die Steuerhinterziehung "hinsichtlich ihrer Gefährlichkeit und ihrer Strafwürdigkeit nicht geringer zu bewerten ist als der Betrug" (BGHSt 32, 95, 99 mit Hinweis auf BR-Drucks. 23/71 S. 194).

d) Der Senat ist daher der Ansicht, dass das Merkmal "in großem Ausmaß" des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO wie beim Betrug nach objektiven Maßstäben zu bestimmen ist. Das Merkmal "in großem Ausmaß" liegt danach nur dann vor, wenn der Hinterziehungsbetrag 50.000 € übersteigt.

aa) Der Senat hat dabei auch bedacht, dass bei großen Geschäftsvolumina Steuerschäden in dieser Größenordnung schneller erreicht werden als bei wirtschaftlicher Betätigung im kleineren Umfang, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung regelmäßig bereits bei Gefährdung des Steueraufkommens verwirklicht wird (vgl. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO), dass die Tatbestandsmäßigkeit weder direkten Vorsatz noch Bereicherungsabsicht voraussetzt und dass regelmäßig auch die bloße Untätigkeit den Straftatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt, weil die Abgabe von Steuererklärungen gesetzlich vorgeschrieben ist (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Gleichwohl lassen derartige "qualitative" Besonderheiten des Einzelfalls die Erfüllung des Ausmaßes der Steuerverkürzung unberührt, da solche Umstände die Auswirkungen der Tat auf das Steueraufkommen nicht verändern. Schutzgut des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung ist - wie oben ausgeführt - das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart. Im Übrigen schafft eine Abgrenzung, die sich an einer eindeutigen Betragsgrenze ausrichtet, größere Rechtssicherheit für die Praxis. Eine solche Relation von Geschäftsvolumen und Steuerschaden kann allerdings das Gewicht des Hinterziehungsbetrags bei der Strafzumessung vermindern.

bb) Der Umstand, dass sich die Betragsgrenze von 50.000 € an derjenigen des Vermögensverlustes großen Ausmaßes im Sinne von 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Alt. 1 StGB orientiert, bedeutet zugleich, dass - ähnlich wie beim Betrug - zwischen schon eingetretenem Vermögensverlust und einem Gefährdungsschaden zu differenzieren ist:

(1) Die Betragsgrenze von 50.000 € kommt namentlich dann zur Anwendung, wenn der Täter ungerechtfertigte Zahlungen vom Finanzamt erlangt hat, etwa bei Steuererstattungen durch Umsatzsteuerkarusselle, Kettengeschäfte oder durch Einschaltung von Serviceunternehmen. Ist hier - der "Steuerbetrug" hat zu einem "Vermögensverlust" geführt - diese Wertgrenze überschritten, dann ist das Merkmal erfüllt.

(2) Beschränkt sich das Verhalten des Täters dagegen darauf, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen und führt das lediglich zu einer Gefährdung des Steueranspruchs, dann kann das "große Ausmaß" höher angesetzt werden. Der Senat hält hierbei eine Wertgrenze von 100.000 € für

cc) Ob die Schwelle des "großen Ausmaßes" überschritten ist, ist für jede einzelne Tat im materiellen Sinne gesondert zu bestimmen. Dabei genügt derjenige Erfolg, der für die Vollendung der Steuerhinterziehung ausreicht (vgl. Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht Aufl. § 370 AO Rdn. 268). Der Senat ist der Ansicht, dass bei mehrfacher tateinheitlicher Verwirklichung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung das "Ausmaß" des jeweiligen Taterfolges zu addieren ist, da in solchen Fällen eine einheitliche Handlung im Sinne des § 52 StGB vorliegt, die für die Strafzumessung einer einheitlichen Bewertung bedarf.

e) Liegt nach diesen Maßstäben eine Hinterziehung von "großem Ausmaß" vor, so hat dies - unabhängig von der Frage, ob die Regelwirkung einer besonders schweren Steuerhinterziehung im konkreten Fall zur Anwendung kommt - "Indizwirkung", freilich auch nicht mehr, für die zu findende Strafhöhe. Das bedeutet:
Jedenfalls bei einem sechsstelligen Hinterziehungsbetrag wird die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen noch schuldangemessen sein. Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe kommt eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht (vgl. BGH NStZ-RR 2007, 176, 178).

Schon deswegen wird bei der letztgenannten Fallgestaltung (Millionenbetrag) ein Strafbefehlsverfahren regelmäßig nicht geeignet erscheinen (vgl. § 400 AO i.V.m. § 407 StPO). Hinzu kommt, dass bei Steuerverkürzungen in dieser Größenordnung in der Regel auch das Informationsinteresse der Öffentlichkeit an der Wahrung der Gleichbehandlung vor Gericht - das eine öffentliche Hauptverhandlung am besten gewährleistet - nicht gering zu achten ist (vgl. § 407 Abs. 1 Satz 2 StPO).

f) Die "Indizwirkung" des "großen Ausmaßes" kann einerseits durch sonstige Milderungsgründe beseitigt, andererseits aber auch durch Strafschärfungsgründe verstärkt werden.

aa) Ein die Indizwirkung des Hinterziehungsbetrages beseitigender Milderungsgrund ist etwa gegeben, wenn sich der Täter im Tatzeitraum im Wesentlichen steuerehrlich verhalten hat und die Tat nur einen verhältnismäßig geringen Teil seiner steuerlich relevanten Betätigungen betrifft. Bedeutsam ist daher das Verhältnis der verkürzten zu den gezahlten Steuern. Hat sich der Täter vor der Tat über einen längeren Zeitraum steuerehrlich verhalten, ist auch dies in den Blick zu In die vorzunehmende Gesamtwürdigung ist auch die Lebensleistung und das Verhalten des Täters nach Aufdeckung der Tat einzubeziehen, etwa ein (frühzeitiges) Geständnis, verbunden mit der Nachzahlung verkürzter Steuern oder jedenfalls dem ernsthaften Bemühen hierzu. Der "Schadenswiedergutmachung" durch Nachzahlung verkürzter Steuern kommt schon im Hinblick auf die Wertung des Gesetzgebers im Falle einer Selbstanzeige (§ 371 AO) besondere strafmildernde Bedeutung zu.

bb) Gegen eine Geldstrafe oder - bei entsprechend hohem Hinterziehungsbetrag - eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe spricht es insbesondere, wenn der Täter Aktivitäten entfaltet hat, die von vornherein auf die Schädigung des Steueraufkommens in großem Umfang ausgelegt waren, etwa weil der Täter unter Vorspiegelung erfundener Sachverhalte das "Finanzamt als Bank" betrachtete und in erheblichem Umfang ungerechtfertigte Vorsteuererstattungen erlangt hat oder weil der Täter die Steuerhinterziehung in sonstiger Weise gewerbsmäßig oder gar "als Gewerbe" betrieb. Gleiches gilt auch für den Aufbau eines aufwändigen Täuschungssystems, die systematische Verschleierung von Sachverhalten und die Erstellung oder Verwendung unrichtiger oder verfälschter Belege zu Täuschungszwecken.

Strafschärfende Bedeutung hat es zudem, wenn der Täter besondere Unternehmensstrukturen aufgebaut hat, die auch der Bereicherung durch Steuerhinterziehung dienen sollten, wenn der Täter das Ziel verfolgt hat, das Steueraufkommen durch wiederholte Tatbegehung über einen längeren Zeitraum nachhaltig zu schädigen, wenn er andere Personen verstrickt hat, wenn er systematisch Scheingeschäfte getätigt oder Scheinhandlungen vorgenommen hat (vgl. § 41 Abs. 2 Satz 1 AO) oder wenn er in größerem Umfang buchtechnische Manipulationen vorgenommen oder gezielt durch Einschaltung von Domizilfirmen im Ausland oder Gewinnverlagerungen ins Ausland schwer aufklärbare Sachverhalte geschaffen hat (vgl. auch die Beispiele bei Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung 4. Aufl. Rdn. 1018 m.w.N.). Solche Umstände sind bei anpassungsfähigen Hinterziehungssystemen, wie etwa den sog. Umsatzsteuerkarussellgeschäften, bei Kettengeschäften unter Einschaltung sog. "Serviceunternehmen" und im Bereich der illegalen Arbeitnehmerüberlassungen regelmäßig gegeben (vgl. BGH NStZ-RR 2007, 176, 178).

4. Für Steuerhinterziehungen, die seit dem Januar 2008 - dem Inkrafttreten der neuen Fassung des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO durch das Gesetz zur Änderung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmethoden sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG v. 21. Dezember 2007 (BGBl. I 3198) - begangen wurden, kommt der Streichung des subjektiven Merkmals "aus grobem Eigennutz" aus dem Regelbeispiel zusätzliches Gewicht zu. Hier erfüllt schon das objektive Merkmal "großes Ausmaß" - wie es oben vom Senat bestimmt wurde - das Regelbeispiel des besonders schweren Falles des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO.

Die Bejahung bzw. Verneinung des Regelbeispiels in einem ersten Prüfungsschritt bei der Strafrahmenwahl bedeutet freilich, dass - wie bei sonstigen Regelbeispielen - in einem zweiten Schritt zu prüfen ist, ob die Besonderheiten des Einzelfalls die Indizwirkung des Regelbeispiels entkräften, bzw. ob - umgekehrt - ein unbenannter besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vorliegt, obwohl der Hinterziehungsbetrag unter 50.000 € liegt.

Insoweit gelten die allgemeinen Grundsätze für die Strafrahmenwahl bei Regelbeispielen. Danach entfällt die Regelwirkung, wenn diese Faktoren jeweils für sich oder in ihrer Gesamtheit so gewichtig sind, dass sie bei der Gesamtabwägung die Regelwirkung entkräften. Es müssen in dem Tun oder in der Person des Täters Umstände vorliegen, die das Unrecht seiner Tat oder seiner Schuld deutlich vom Regelfall abheben, so dass die Anwendung des erschwerten Strafrahmens unangemessen erscheint (ständige Rspr.; vgl. BGHSt 20, 121, 125). Für die hierbei vorzunehmende Gesamtabwägung haben namentlich die oben genannten Milderungs- und Schärfungsgründe Gewicht.
5. Gemessen daran sind die dem Strafrahmen des § 370 1 AO entnommenen Einzelstrafen und die Gesamtstrafe rechtsfehlerfrei.

Das Landgericht hat zu Recht den hohen Steuerschäden das ihnen zukommende Gewicht beigemessen. Namentlich die beiden Einsatzstrafen von jeweils einem Jahr und drei Monaten für die Umsatzsteuerhinterziehungen 2002 und 2003 mit hinterzogenen Steuern in Höhe von jeweils über 150.000 € werden den oben genannten Strafzumessungskriterien gerecht.“

Damit ist die Bestrafung aus Sicht des BGH in Steuerhinterziehungsfällen grundsätzlich wie folgt vorzunehmen, wobei diese Einteilung nur als grobe Anfangsklassifizierung zu verstehen ist und durch die Strafzumessungskriterien im Einzelfall stark modifiziert werden kann:

Bis 50.000 € p.a.: Geldstrafe, i.d.R. verhängt z.B. im Strafbefehlswege, § 400 AO, § 408 ff

StPO, vgl. hierzu im Einzelnen: Burkhard, der Strafbefehl im Steuerstrafrecht. Frankfurt/M., 1997

Ab 50.001 bis 100.000 € p.a.: je nach den Tatumständen Geldstrafe oder Freiheitsstrafe, die aber in der Regel zur Bewährung (zumindest beim Ersttäter) ausgesetzt wird, ein besonders schwerer Fall liegt bei einer Steuergefährdung ab 100.000 € vor, bei einem Steuerschaden, etwa durch Auszahlung schon ab 50.000€. Seit der Änderung des § 376 AO durch das Jahressteuergesetz 2009 (Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008, BGBl 2008 I, 2794) verlängert sich die Verfolgungsverjährungsfrist von 5 auf 10 Jahre, wenn ein Regelbeispiel im Sinne des § 370 III 2 Nr. 1-5 AO erfüllt ist.

Ab 100.001 € bis 1 Mio € p.a.: keine Geldstrafe, sondern Freiheitsstrafe, ggf. ausgesetzt zur Bewährung

Über 1 Mio € p.a.: in der Regel Freiheitsstrafe, die nur in ganz besonderen Ausnahmefällen zur Bewährung ausgesetzt werden kann.
Früher –vor der Änderung der Zuständigkeiten des 1. Strafsenats gab es Strafmaßtabellen (Z.B.: PStR 01, 18, dort findet sich eine Übersicht über die **Strafmaßtabellen** für **Steuerhinterziehung** in allen OFD-Bezirken.), die in etwa so aussahen:

Oberfinanzdirektion
(In Bayern: Landesamt für Steuern; für die Bundesländer Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Schleswig Holstein und Saarland liegen keine Daten vor.)
Zahl der Tagessätze je nach Höhe der hinterzogenen Steuern
Hinterzogene Steuern in Euro

	1.000	**2.500**	**5.000**	**10.000**	**25.000**	**50.000**	**100.000**
Berlin	8-12	20-30	40-60	120	300	360	360
Chemnitz	10	10-30	30	60	180	360	360
Cottbus	10	10-80	10-80	80	150	230	320
Düsseldorf	5-20	20	40	80	200	360	360
Erfurt	5-20	20	40	80	140	240	340
Frankfurt	6-8	15-20	30-40	80	200	360	360
Hamburg	16-20	40-50	80-100	140	250	360	360
Hannover	6	17	34	80	200	330	360
Karlsruhe	5-10	10	30	60	120	180	360
Magdeburg	6	17	34	80	200	340	360
München	5-90	5-90	5-90	5-90	180	360	360
Münster	5-20	20	40	80	140	240	340
Nürnberg	5-20	20	40	60	130	200	360

Dabei gab es viele lokale Unterschiede uns Usancen. Nunmehr ist das Strafmaßsystem ins Wanken geraten: wenn ab 50.000 Euro keine Geldstrafe, sondern Haftstrafe zu verhängen sein soll, ab 1 Mio € Hinterziehung jedenfalls keine Bewährungsstrafe mehr möglich sein soll, dann heißt das bei Hinterziehungen über 1 Mio € mehr als 2 Jahre Haft. Sind aber bei 50.000 (Auszahlung) oder spätestens bei 100.000 € (Gefährdung) Haft zu verhängen, welche

Strafe ist dann im Einzelfall angemessen? Gibt es dann kaum noch Geldstrafen und in einer Bandbreite von 50.000 bis 1 Mio. € Hinterziehung nur Haftstrafen (auf Bewährung)?

Und warum werden in Berlin für z.B. 1.000 € Hinterziehung nur 8-12 Tagessätze verhängt, in Cottbus aber für dieselbe Summe 10 oder in Hamburg gar 16-20?

Auch wenn diese Tabellen nur als Einstiegsgröße gelten und dann im Rahmen er Strafzumessung Zu- und Abschläge zu machen sind: es sind keine amtlichen Tabellen und erst Recht nicht verbindliche Tabellen. Sie spiegeln allenfalls eine Absprachepraxis zwischen den Bußgeld- und Strafsachenstellen, dem zuständigen Amts- bzw. Landrichter und der Staatsanwaltschaft wieder. Auch in den AStBV (Steuer) finden diese Tabellen keinen Wiederhall. Es gilt vielmehr § 46 StGB, wonach es auf den Einzelfall und insbesondere die Person des Täters ankommt.

Schließlich werden die Strafmaßtabellen einzelner OFD-Bezirke (es gibt aber schon Unterschiede bei den Strafmaßtabellen in den Gerichtsbezirken innerhalb eines OFD-Bezirkes) nicht einheitlich in den OFD-Bezirken angeandt. Im Gesetz ist auch keine Interventionsmöglichkeit für die OFD vorgesehen, falls sich Gerichte oder BuStra-Stellen nicht an diese OFD-Tabellen halten. Insbesondere unterstehen Strafurteile von Amts- Schöffen- oder Landgerichten oder Strafbefehle in Steuerstrafsachen nicht einem Genehmigungs- oder Interventionsvorbehalt der OFD. Dies macht deutlich, dass diese„amtlichen Tabellen“ nicht amtlich und erst Recht nicht verbindlich sind.
Hinzu kommen erhebliche förmliche Bedenken, dahingehend dass die Befugnis der OFDs zur Erteilung fachaufsichtlicher Weisungen gegenüber der BuStra- bzw. StraBu-Stelle grundsätzlich zwar bestehen aber gerade nicht in Steuerstrafsachen, da die OFD mit der FinVerw beauftragt ist, die BuStra- und StraBu-Stellen im Rahmen ihrer Aufgabenzuweisung nach § 386 AO aber als Strafverfolger tätig sind und den Weisungen der Generalstaatsanwaltschaft unterliegen (vgl. Eschenbach, DStZ 02, S. 4).

Damit kann die OFD steuerliche Weisungen, nicht aber steuerstrafrechtliche Weisungen erteilen. Außerdem hätte sie keine Kontrolle oder Kontrollmöglichkeit betreffend der Durchsetzung ihrer Weisungen, da das Evokationsrecht gilt, also die BuStra den Fall an die StA abgeben kann bzw. die StA den Fall an sich ziehen kann. Gegenüber der StA ist die OFD indes keineswegs weisungsbefugt. Ein StA, dem also die Weisung der OFD nicht gefiele, bräuchte nur (begründungslos und nicht rechenschaftspflichtig) den Fall an sich ziehen (evozieren) und könnte dann nach eigenem Ermessen von den Strafmaßvorstellungen der BuStra abweichen und könnte so den Fall den Weisungen der OFD entziehen.

Außerdem passen die einzelfallbezogenen Strafmaßerwägungen nach § 46 StPO nicht zu einem pauschalierenden Schema einer Strafmaßtabelle – auch wenn sie nur Einstiegsgröße sein soll.

Die Strafmaßtabellen lassen sich nur für den uneingearbeiteten, unerfahrenen BuStra-Mitarbeiter (wenn es diesen eventuell irgendwo geben sollte) vielleicht insgeheim als Orientierungshilfe – kaum aber als verständlicher Argumentationsersatz verstehen und rechtfertigen.

So sind auch hier die Anhaltspunkte, ab welchem Betrag Haft mit oder ohne Bewährung in Betracht kommt, zu verstehen: es kommt immer auf den Einzelfall an, § 46 StGB.
Die hiesigen Informationen können eine sachgerechte Einzelfallberatung nicht ersetzen.
Vereinbaren Sie einen Beratungstermin mit uns jetzt.