

BGH setzt Wertgrenze für das große Ausmaß

Gewinnfeststellungsfälle neu bewertet

Finanzamt

zur Anlage EUR



Inhalt

STEUERHINTERZIEHUNG IN GEWINNFESTSTELLUNGSFÄLLEN

- 1 – Paukenschlag im Steuerstrafrecht: BGH setzt neue Maßstäbe bei Gewinnfeststellungsfällen

PROZESSUALE TAT

- 3 – BGH hat das Verhältnis von Feststellungs- und Folgebescheiden neu geordnet

UNGERECHTFERTIGT ERLANGTER STEUERVORTEIL GROSSEN AUSMASSES

- 11 – BGH bestimmt erstmals eine Wertgrenze
12 – Feststellungs- und Folgebescheid: BGH bestimmt Wertgrenze für das große Ausmaß

AUTOREN



RA Dr. Rainer Spatscheck
FA StR, FA StrR
Kantenwein Spatscheck Widmayer
van Bevern



RAin Jessica Mühlbauer
FAin StR
Kantenwein Spatscheck Widmayer
van Bevern



RA Michael Wuschko
FA StR
Kantenwein Spatscheck Widmayer
van Bevern

WIR HELFEN IHNEN GERNE!

Für Fragen zur Berichterstattung:

Dr. Gudrun Möller
stellv. Chefredakteurin (verantwortlich)

Telefon 02596 922-48
Fax 02596 922-99
E-Mail moeller@iww.de



Nehmen Sie Kontakt mit uns auf:

– Steuerhinterziehung in Gewinnfeststellungsfällen

Pauenschlag im Steuerstrafrecht: BGH setzt neue Maßstäbe bei Gewinnfeststellungsfällen

von RA Dr. Rainer Spatscheck, FA StR, FA StrR, RAin Jessica Mühlbauer, FAin StR, und RA Michael Wuschko, FA StR, alle Kantenwein, München

Der BGH hat seine strafrechtliche Würdigung von Gewinnfeststellungsfällen überarbeitet, indem er erstmalig eine klare Wertgrenze für das „große Ausmaß“ ungerechtfertigt erlangter Steuervorteile festlegt hat. Zudem hat er das Verhältnis zwischen Feststellungsbescheid und Folgebescheid neu geordnet, was die strafrechtliche Verjährung beeinflussen kann. Die Sonderausgabe analysiert diese Rechtsprechung und bietet Orientierungshilfen, wie sich diese neuen Linien des BGH in der Praxis auswirken.

1. Steuervorteil durch Erlangen eines Feststellungsbescheids

Steuerhinterziehung durch Abgabe einer unzutreffenden Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a AO stellt eine Sondermaterie dar und beschäftigt die Rechtsprechung und Literatur schon seit Jahren. Mit grundlegenden strukturellen Schwierigkeiten ist dabei verbunden, wie das zweistufige Besteuerungsverfahren mit Gewinnfeststellung und Steuerfestsetzung strafrechtlich umzusetzen ist.

Lange umstritten war bereits die konstitutive Frage, ob ein Feststellungsbescheid einen Steuervorteil i. S. d. § 370 Abs. 1 AO darstellt. Mit der sog. „Filmfonds“-Entscheidung hat sich der BGH hierzu klar positioniert und dies bestätigt (10.12.08, 1 StR 322/08). Kritisiert wird die Entscheidung insbesondere als „Bequemlichkeits-Rechtsprechung“, die es den Tatgerichten ermöglicht, wegen vollendeter Steuerhinterziehung zu verurteilen, ohne die Frage nach der materiellen Beeinträchtigung des Rechtsguts aufzuklären (so Wulf, SAM 24, 146 [148]).

Diese damalige initiale Weichenstellung des BGH ist mit einer Reihe von Folgefragen verbunden, die die Praxis der Strafverfolgung und -verteidigung beschäftigt.

Anlässlich der „Filmfonds“-Entscheidung wurde diskutiert, wie der in Form eines Feststellungsbescheids nicht gerechtfertigt erlangte Steuervorteil zu beziffern und für Zwecke der Strafzumessung zu bewerten ist. Das ist gerade deshalb wichtig, weil das Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 Alt. 2 AO bei Erreichen eines „großen Ausmaßes“ einen verschärften Strafraum vorsieht.

Initiale Weichenstellung durch „Filmfonds“-Entscheidung des BGH

Problem: Bezifferung des ungerechtfertigt erlangten Steuervorteils

2. Bezifferung des Steuervorteils

Der BGH hat in 2012 bekräftigt, dass es für die Bezifferung des Steuervorteils nicht auf die spätere Steuerverkürzung auf Basis des unzutreffenden Fest-

Der BGH hält fest, dass in den Fällen des § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a AO eine Steuerhinterziehung im besonders schweren Fall i. S. d. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 Alt. 2 AO vorliegt, wenn die einer Personenmehrheit zuzurechnenden Einkünfte zugunsten der Feststellungsbeteiligten um mindestens 140.000 EUR abweichend von den tatsächlich erzielten Einkünften festgestellt sind. Hiernach kommt es allein auf das Delta zwischen zutreffender und deliktisch herbeigeführter bzw. ausgebliebener Feststellung von Einkünften und nicht auf die tatsächlichen individuellen Steuerfolgen an. Der BGH begründet dies im Wesentlichen mit den Erwägungen aus dem Verfahren 1 StR 39/25. Näher geht er nun darauf ein, dass das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot aus Art. 103 Abs. 2 GG es erfordert, eine Wertgrenze zu beziffern, ab der ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung durch Erlangen eines nicht gerechtfertigt erlangten Steuervorteils vorliegt.

b) Ermittlung der Wertgrenze

Um die Wertgrenze zu ermitteln, setzt der BGH am Deliktscharakter des § 370 AO an. Er qualifiziert § 370 AO als Gefährdungsdelikt, das das öffentliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommen schütze. Werde ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil im Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung erlangt, bedeute bereits der Erlass eines unzutreffenden Feststellungsbescheids eine Steuerverfälschung, vgl. auch § 370 Abs. 4 S. 2 Hs. 2 AO. Vor diesem Hintergrund komme es bei der Bestimmung eines Steuervorteils großen Ausmaßes nicht darauf an, zu welcher Steuerverkürzung die unzutreffende Feststellung im Folgebescheid tatsächlich geführt habe. Maßgeblich sei vielmehr, in welcher Höhe die unrichtige Feststellung den staatlichen Steueranspruch hätte maximal gefährden können. Taterfolg sei die aus der Bindungswirkung des § 182 Abs. 1 S. 1 AO folgende Gefährdung des staatlichen Steueranspruchs, nicht die tatsächliche Verkürzung. Diese könne nur im Rahmen des § 46 Abs. 2 S. 2 StGB als Auswirkung der Tat berücksichtigt werden.

BGH qualifiziert § 370 AO als Gefährdungsdelikt

MERKE – Um die Wertgrenze des großen Ausmaßes eines nicht gerechtfertigt erlangten Steuervorteils zu bestimmen, nimmt der BGH eine „Was-wäre-wenn“-Betrachtung vor: Wie groß muss die Abweichung festgestellter Einkünfte von der zutreffenden Feststellung sein, um im Folgebescheid eine Steuerverkürzung großen Ausmaßes zu bedingen? Dann liege auch hinsichtlich des Steuervorteils ein großes Ausmaß vor.

Bestimmung des „großen Ausmaßes“ nach BGH

Ausgehend von einer Steuerverkürzung großen Ausmaßes i. H. v. 50.000 EUR setzt der BGH ausdrücklich pauschal den Steuersatz des § 32a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG i. H. v. 42 % und einen Sicherheitsabschlag i. H. v. 15 % an. So errechnet der BGH, dass ab einem Feststellungsdelta von 140.000 EUR das große Ausmaß eines nicht gerechtfertigt erlangten Steuervorteils erreicht ist. Dabei ist dem BGH bewusst, dass im Einzelfall ein Feststellungsdelta i. H. v. 140.000 EUR zu einer Steuerverkürzung deutlich unter 50.000 EUR führen kann. Insoweit verweist er die Instanzgerichte darauf, diesen Umstand bei der Entscheidung über die Anwendung des Regelbeispiels und der konkreten Strafzumessung zu berücksichtigen, um unbillige Härten zu vermeiden. Konkret lag das Feststellungsdelta im Verfahren 1 StR 445/24 in zwei Fällen mit 140.904 EUR (2011) und 144.760,32 EUR (2012) sehr nahe an der nun definierten Betragsschwelle. Einen Toleranzbereich jenseits des Fixbetrags i. H. v. 140.000 EUR gewährt der BGH insoweit nicht.