



Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesfinanzhof, Urteil vom 21.06.2022 – VIII R 26/19:

1. Die von einem Erben durch eine unterlassene Berichtigungserklärung gemäß § 153 Abs. 1 AO begangene Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO führt nicht zu einer weiteren Verlängerung der Festsetzungsfrist, wenn diese sich schon aufgrund einer Steuerhinterziehung des Erblassers nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO auf zehn Jahre verlängert hatte.

2. Die Festsetzungsfrist läuft gemäß § 171 Abs. 7 AO nicht ab, wenn der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in eine zehnjährige Festsetzungsfrist eintritt und hinsichtlich derselben Steuerart eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen begeht.

Sachverhalt:

Der Erblasser erzielte bereits seit den 1980er Jahren Kapitalerträge aus zwei Stiftungen mit Sitz in Liechtenstein, die er bewusst nicht in seinen Einkommensteuererklärungen angab. In den Streitjahren 1995 bis 2001 verkürzte er hierdurch jeweils Einkommensteuer im sechsstelligen Bereich. Seine Einkommensteuererklärung für 1995 reichte er im März 1997 ein, die anschließenden Erklärungen in den Jahren 1998 bis 2002.

Seine Töchter und späteren Erbinnen wussten bereits zu seinen Lebzeiten von diesen Steuerverkürzungen. Nach dem Tod des Vaters im Jahr 2007 erhielten sie noch im selben Jahr Auskehrungen aus den Stiftungen. 2014 reichten die Erbinnen eine Selbstanzeige ein, mit der sie Kapitalerträge ab 2002 nacherklärten. Für die Streitjahre machten sie hingegen keine Angaben.

Das Finanzamt erließ am 23.12.2016 auf der Grundlage von Steuerfahndungsbe-

richten Einkommensteueränderungsbescheide gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO für die Streitjahre. Es vertrat die Auffassung, die Festsetzungsfrist sei wegen der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO noch nicht abgelaufen. Einspruch, Klage und Revision der Erbinnen blieben erfolglos.

Entscheidungsgründe:

Mit dem Tod des Erblassers sind die Erbinnen als Gesamtrechtsnachfolgerinnen gemäß § 45 Abs. 1 S. 1 AO neue Gesamtschuldnerinnen für die Einkommensteuerschulden des Erblassers geworden (vgl. § 44 Abs. 1 AO). Das Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge gilt auch für das Steuerrecht. Das Finanzamt hat die Änderungsbescheide vor dem jeweiligen Eintritt der Festsetzungsverjährung erlassen.

Die Festsetzungsfrist begann gemäß § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres, in dem der Erblasser die Einkommensteuererklärung für das jeweilige

Streitjahr abgegeben hatte. Aufgrund der Steuerhinterziehungstaten des Erblassers verlängerte sich die Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO um zehn Jahre. Für das älteste Streitjahr 1995 begann die Frist mit Ablauf des Jahres 1997.

Für die Klägerinnen als Gesamtrechtsnachfolgerinnen liefen die auf zehn Jahre verlängerten Festsetzungsfristen weiter. Die Eigenschaft einer Steuer, hinterzogen zu sein, haftet der Steuer als solcher an und geht mit dem Übergang der Steuerschuld nach § 45 Abs. 1 AO auch auf den Gesamtrechtsnachfolger über.

Die von den Klägerinnen als Erbinnen daraufhin durch Unterlassen der Erklärungsberichtigungen für diese Steuerschulden erneut begangenen Steuerhinterziehungstaten gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 153 Abs. 1 AO lösten aber keine weitere zehnjährige Festsetzungs-

frist aus. Die Steuerhinterziehung eines Erben bewirkt nur dann eine Fristverlängerung auf zehn Jahre, wenn es sich um eine erstmalige Verlängerung der Festsetzungsfrist aufgrund einer Steuerhinterziehung handelt.

Dennoch war die zehnjährige Festsetzungsfrist für alle Streitjahre zum Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide vom 23.12.2016 noch nicht abgelaufen. Der Ablauf der Frist war gemäß § 171 Abs. 7 AO gehemmt, da Fälle des § 169 Abs. 2 S. 2 AO vorlagen und die Verfolgung der Steuerstraftaten der Klägerinnen noch nicht verjährt war.

Nach dem Wortlaut des § 171 Abs. 7 AO setzt die Hemmung der Festsetzungsverjährung nicht voraus, dass die noch nicht verjäherte Steuerstraftat dieselbe Tat ist, die zur Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO geführt hat. Es genügt, dass eine verlängerte steuerliche Festsetzungsfrist vorliegt und die Verfolgungsverjährung für eine dieselbe Steuerschuld betreffende Steuerstraftat noch nicht eingetreten ist. Bei dieser Auslegung des § 171 Abs. 7 AO handelt es sich weder um eine teleologische Extension der Vorschrift noch um eine Analogie, sondern um eine Auslegung des Tatbestandes, die die Grenzen des Wortlauts, den Normzweck und die Gesetzessystematik beachtet.

Eine derartige Auslegung gebietet der Gesetzeszweck des § 171 Abs. 7 AO. Die Vorschrift soll verhindern, dass eine Steuerstraftat zwar noch strafrechtlich verfolgt werden kann, die dadurch hinterzogenen Steuern aber wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr festgesetzt werden können. Auf die steuerliche Festsetzung will der Gesetzgeber nicht verzichten, solange die Bestrafung wegen eines diese Steuer betreffenden Steuerdelikts noch möglich ist.

Systematisch spricht § 171 Abs. 9 AO ebenfalls für diese Auslegung. In dieser Vorschrift ist eine einjährige Ablaufhemmung für den Fall des rechtstreuen Erben geregelt, der seine Anzeige- und Berichtungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO ordnungsgemäß erfüllt hat. Es wäre wertungswidersprüchlich und nicht mit dem Normzweck des § 171 Abs. 7 AO vereinbar, wenn eine Ablaufhemmung im Fall der weiteren Steuerhinterziehung des Erben,

nachdem schon der Erblasser dieselbe Steuer hinterzogen hatte, nicht bestünde oder wenn die Festsetzungsfrist kürzer als im Fall des rechtstreuen Verhaltens des Erben wäre.

Die Klägerinnen wussten aufgrund ihrer bereits vor dem Tod des Erblassers erlangten Kenntnis sofort unmittelbar nach dem Erbfall und damit vor dem jeweiligen Ablauf der auf zehn Jahre verlängerten Festsetzungsfrist (für das älteste Streitjahr 1995: 31.12.2007), dass die vom Erblasser abgegebenen Einkommensteuererklärungen unvollständig und Steuerhinterziehungstaten des Erblassers vorlagen. Sie traf deshalb die unverzügliche Korrekturpflicht des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i. V. m. S. 2 AO, die durch die vorherige Kenntnis vom ausländischen Kapitalvermögen und den Steuerstraftaten des Erblasser nicht ausgeschlossen war. Dieser Pflicht kamen sie nicht nach und hinterzogen hierdurch dieselben Steuern wie der Erblasser.

Diese Steuerstraftaten der Erbinnen waren bei Erlass der Änderungsbescheide am 23.12.2016 noch nicht verjährt. Die strafrechtliche Verjährung beginnt gemäß § 369 Abs. 2 AO i. V. m. § 78a StGB, sobald die Tat beendet ist. Vorliegend trat die Beendigung noch im Jahr 2007 ein. Die Verjährungsfrist für eine im entschiedenen Fall unstreitig vorliegende, besonders schwere Steuerhinterziehung betrug in der anwendbaren Fassung des § 376 Abs. 1 AO noch zehn Jahre (in der neuen Fassung des § 376 Abs. 1 AO wären es sogar 15 Jahre), sodass vor 2017 keine Verjährung eintreten konnte.

Praxishinweis:

Mit der vorliegenden Entscheidung hat der Bundesfinanzhof für alle Fälle der „doppelten Steuerhinterziehung“ durch den Erblasser und den Erben für die gleiche Steuer geklärt, dass für den Erben nicht die verlängerte, zehnjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO erneut läuft. Stattdessen bewirkt § 171 Abs. 7 AO aber für den doppelt hinterzogenen Steueranspruch eine Ablaufhemmung, solange die eigene Steuerhinterziehung des Erben strafrechtlich nicht verjährt ist. Bei solchen „doppelten Steuerstraftaten“ im Zusammenhang mit Erbrechtsfällen sind deshalb oftmals für noch außerordentlich weit zurückliegende Veranlagungszeiträume steuerliche Änderungen möglich.

Die Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfrist gemäß § 376 Abs. 1 AO für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung von zehn auf fünfzehn Jahre führt nochmals zu einer deutlichen Verlängerung der Änderungsmöglichkeiten in gewichtigen Hinterziehungsfällen. Dies gilt insbesondere, wenn wie im vorliegenden Fall Steuern im großen Ausmaß verkürzt wurden, also ab 50.000 € Verkürzungsvolumen pro Veranlagungszeitraum und Steuerart. Diese Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfrist, die sich über § 171 Abs. 7 AO auf die steuerliche Festsetzungsfrist auswirken kann, ist in allen Fällen anwendbar, in denen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Jahressteuergesetzes 2020 am 29.12.2020 noch keine strafrechtliche Verjährung eingetreten war.

Aufgrund der wegen § 171 Abs. 7 AO im Einzelfall genau zu prüfenden Verknüpfung von steuerlichen Festsetzungsfristen und steuerstrafrechtlichen Verjährungsfristen kann es in Zweifelsfällen zweckmäßig sein, zunächst gegen Änderungsbescheide Einsprüche einzulegen, um danach den Ablauf der Verjährungsfristen sorgfältig im Einzelnen zu prüfen. Dies gilt nicht nur in Erbrechtsfällen mit doppelter Steuerhinterziehung, sondern beispielsweise auch für den unternehmerischen Bereich und damit in Fällen, in denen ein neuer Geschäftsführer oder Vorstand nach § 153 AO seinen Pflichten zur Korrektur der Steuerstraftaten seines Vorgängers nicht nachkommt und hierdurch ebenfalls eigene Steuerhinterziehungstaten durch Unterlassen wegen der identischen Steuer begeht.

Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO greift allerdings nicht ein, wenn der Erblasser erst nach Ablauf der verlängerten Festsetzungsfrist verstirbt oder wenn der Erbe die Steuerhinterziehung erst zu einem Zeitpunkt erkennt, zu dem die verlängerte Festsetzungsfrist schon abgelaufen ist. Da den Erben dann keine Berichtungspflicht mehr trifft, kann er den geerbten Steueranspruch auch nicht mehr hinterziehen und keine eigene Ablaufhemmung im Sinne des § 171 Abs. 7 AO auslösen. Die vom Erblasser zu seinen Lebzeiten ausgelöste Ablaufhemmung endet mit dessen Tod (vgl. BFH, Urteil vom 02.12.1977, III R 117/75).

2 Oberlandesgericht Oldenburg, Beschluss vom 03.11.2022 – 1 Ss 215/22: Für die Darstellung einer Steuerhinterziehung in einem Strafurteil ist es erforderlich, dass das Urteil erkennen lässt, welches steuerlich erhebliche Verhalten des Angeklagten im Rahmen welcher Abgabenart und in welchem Besteuerungszeitraum zu einer Steuerverkürzung geführt hat und welche innere Einstellung der Angeklagte hatte.

Sachverhalt:

Das Amtsgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe von 150 Tagesstrafen zu je 40 € verurteilt und die Einziehung von 186.000 € angeordnet. Auf die Berufung der Staatsanwaltschaft hat das

Landgericht den Strafausspruch geändert und den Angeklagten zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr – ausgesetzt zur Bewährung – verurteilt. Die Einziehungsentscheidung hat es aufgehoben. Die Revision des Angeklagten gegen die Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe war erfolgreich.

Entscheidungsgründe:

Das vorliegende Strafurteil leidet nach den Feststellungen des Revisionsgerichtes an einem durchgreifenden Darstellungsmangel. Für die Darstellung einer Steuerhinterziehung in einem Strafurteil bedarf es regelmäßig der Angabe, wann der Angeklagte welche Steuererklärung abgegeben, welche Umsätze oder Einkünfte er verschwiegen, welche unberechtigten Vorsteuerabzüge oder Betriebsausgaben er geltend gemacht hat sowie ob und mit welchem Inhalt Steuerbescheide erlassen worden sind.

Des Weiteren ist im Strafurteil wegen Steuerhinterziehung festzustellen, welche Tatsachen eine zutreffende Steuererklärung hätte enthalten müssen und welche Steuer aufgrund des festgestellten Sachverhaltes geschuldet war. Denn die verkürzte Steuer ergibt sich erst aus einer Gegenüberstellung der geschuldeten und der festgesetzten Steuer. Bei einer Steuerhinterziehung wegen Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO sind diejenigen Umstände festzustellen, aus denen sich ergibt, dass der Angeklagte zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtet war, und die Tatsachen, aus denen sich die Höhe der durch die pflichtwidrige Nichtabgabe der Erklärung hinterzogenen Steuer ergibt.

Für jede Steuerart und jeden Veranlagungszeitraum muss gesondert eine Berechnung der verkürzten Steuern mitgeteilt werden. Bloße tabellarische Aufstellungen, anhand derer sich die Berechnungen nicht nachvollziehen lassen, sind ebenso unzureichend wie Bezugnahmen auf eine dem Urteil nicht beigefügte Anlage. Es muss vielmehr erkennbar sein, dass das Gericht die materiellen Steueransprüche, über deren Verkürzung zu entscheiden ist, dem Grunde und der Höhe nach selbstständig geprüft hat.

Diese Anforderungen an die Darstellung einer Steuerhinterziehung im Strafurteil gelten auch in Schätzfällen. Schätzungen sind im Steuerstrafverfahren zulässig, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungsstat-



bestand erfüllt hat, aber ungewiss ist, welches Ausmaß die Besteuerungsgrundlagen haben. Bei der Entscheidung, welche Schätzungsmethode der Wirklichkeit möglichst nahe kommt, hat das Tatgericht einen Beurteilungsspielraum.

Ist eine konkrete Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich und kommen wegen fehlender Aufzeichnungen und Belege andere Schätzungsmethoden nicht in Betracht, darf der Strafrichter pauschal gestützt auf die Richtsatzsammlung schätzen. Wird der Mittelsatz aus der Richtsatzsammlung den Feststellungen zugrunde gelegt, muss der Strafrichter konkret ausführen, aufgrund welcher Anknüpfungstatsachen er davon überzeugt ist, dass es sich um einen Betrieb handelt, der den Mittelsatz tatsächlich erreicht. Das Urteil muss erkennen lassen, dass das Gericht die örtlichen Verhältnisse und die Besonderheiten des Betriebes in den Blick genommen hat. Bleiben Zweifel, darf nur ein als erwiesen angesehener Mindestschuldumfang zugrunde gelegt werden.

Der Strafrichter darf Betriebsprüfungs- oder Fahndungsberichte nicht ungeprüft übernehmen oder auf solche als Beweismittel verweisen. Die Schätzungsgrundlage und das Ergebnis der eigenen Berechnungen müssen im Urteil geschlossen und nachvollziehbar dargestellt werden.

Hat ein Angeklagter die Taten eingeräumt, kann ausnahmsweise eine verkürzte Darstellung der Berechnung der hinterzogenen Steuern erfolgen. Neben dem Geständnis des Angeklagten setzt dies aber voraus, dass dieser sachkundig genug gewesen ist, die steuerlichen Auswirkungen seines Verhaltens zu erkennen und die hinterzogenen Steuern selbst zu berechnen. Bei steuerlich völlig unerfahrenen Personen ist dies regelmäßig nicht der Fall, zumal dann, wenn sie einfach nur ein „reines Zahlenwerk“ mit ihrem Geständnis bestätigen.

Praxishinweis:

Das vorliegende Revisionsurteil belegt die hohen Begründungshürden für Strafrichter in Steuerstrafverfahren, und zwar insbesondere in den Fällen, in denen steuerliche Schätzungen ins Strafverfahren übernommen werden sollen. Ein Strafrichter darf nicht bloß die Ausführungen und Berechnungen der Steuerfahndung übernehmen, sondern muss diese im Einzelnen verstehen, in eigene (möglicherweise im Ergebnis identische) Berechnungen überführen und diese dann im schriftlichen Urteil vollständig nachvollziehbar und transparent darstellen.

Vernünftige Lösungen möglichst bei Abschluss der Ermittlungen unter Einbeziehung des steuerlichen Verfahrens sind für den Steuerpflichtigen selbstverständlich besser als eine öffentliche Hauptver-

handlung und ggf. ein Revisionsverfahren mit generell statistisch eher geringeren Erfolgsaussichten. Deshalb nutzt die vorliegende Entscheidung nur ausnahmsweise zur Abwehr in besonderen Fällen, in denen ein akzeptables, angemessenes Gesamtpaket auch nicht in der ersten Instanz vor dem Strafgericht oder im Berufungsverfahren gefunden wird.

Liegt wie im entschiedenen Fall eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vor, muss bereits die steuerliche Schätzung aus konkreten Tatsachen hergeleitet, schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Strafrechtlich lässt sich dann für ein Gesamtpaket in beiden Verfahren oftmals damit argumentieren, dass aufgrund des strafrechtlichen Zweifelsatzes und dem damit verbundenen strengeren Beweismaßstab bei der strafrechtlichen Schätzung Sicherheitsabschläge von bis zu fünfzig Prozent gegenüber der steuerlichen Schätzung zu bilden sind. Es wird dann für das Strafverfahren ein von den nachgeforderten Steuern abweichender, geringerer Verkürzungsbetrag berechnet, der für die strafrechtliche Folge im Regelfall vorteilhaft ist. Da die Höhe des Hinterziehungsvolumens einen nicht unerheblichen Faktor für die Bemessung einer Geldauflage oder Strafe darstellt, wirkt sich jeder Verhandlungserfolg beim strafrechtlichen Schätzschaden positiv auf das wirtschaftliche Gesamtergebnis aus.

3 Bundesfinanzhof, Urteil vom 28.06.2022 – VII R 23/21: Die Tatsachen, aus denen sich nach Einschätzung des Gläubigers ergibt, dass der bereits zur Insolvenztabelle festgestellten Forderung eine Steuerstraftat des Schuldners zugrunde liegt, können gemäß § 177 Abs. 1 InsO nachträglich zur Tabelle angemeldet werden. Das Finanzamt kann durch Bescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO feststellen, dass ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten aus einem Steuerschuldverhältnis wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden ist, wenn der Schuldner diesem Umstand isoliert widersprochen hat.

Sachverhalt:

Über das Vermögen des Klägers wurde im Juli 2015 nach einem Eigenantrag verbunden mit einem Antrag auf Restschuldbefreiung das Insolvenzverfahren eröffnet. Das FA meldete Einkommensteuer- und Umsatzsteuerforderungen in Höhe von 116 T€ für die Jahre 2007, 2009 bis 2011 zur Tabelle an, ohne auf einen Zusammenhang zu einer Steuerstraftat hinzuweisen. Die angemeldeten Steuern wurden im November 2015 zur Tabelle festgestellt.

Das Amtsgericht hat den Kläger im April 2016 mit einem Strafbefehl zu einer

Geldstrafe wegen Steuerhinterziehung verurteilt. Zugrunde lagen Steuerverkürzungen in Höhe von 65 T€ aus Einkommensteuer 2007, 2009 bis 2011 sowie Umsatzsteuer 2009 bis 2011.

Das Finanzamt beantragte daraufhin eine Ergänzung der Insolvenztabelle. Bei der angemeldeten und festgestellten Steuerforderung in der Insolvenztabelle handele es sich in Höhe des Teilbetrages von 68 T€ (inklusive Nebenleistungen und den Steuern aus dem Strafbefehl) um eine Forderung aus einer Steuerstraftat, für die gemäß § 302 Nr. 1 InsO die

Restschuldbefreiung auszuschließen sei. Der Widerspruch des Klägers gemäß § 175 Abs. 2 InsO gegen dieses Attribut wurde in die Tabelle eingetragen.

Daraufhin erließ das Finanzamt im Januar 2019 einen Feststellungsbescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO, in dem die Forderungen als von der Restschuldbefreiung ausgenommene Insolvenzforderungen festgestellt wurden. Zur Begründung wurde auf den rechtskräftigen Strafbefehl verwiesen. Einspruch und Klage gegen den Feststellungsbescheid blieben erfolglos.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt war gemäß § 251 Abs. 3 AO zur Feststellung berechtigt, dass es sich bei den angemeldeten Einkommen- und Umsatzsteuern um Forderungen im Sinne des § 174 Abs. 2, § 302 Nr. 1 Alt. 3 InsO handelte. Nach § 251 Abs. 3 AO können grundsätzlich Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die im Insolvenzverfahren als Insolvenzforderung geltend gemacht werden, durch schriftlichen Verwaltungsakt festgestellt werden.

Bei der Anmeldung muss nach dem Wortlaut des § 174 Abs. 2 InsO nicht die Tatsache der rechtskräftigen Verurteilung wegen einer Steuerstraftat angegeben werden, sondern die Tatsachen, aus denen sich ergibt, dass der Forderung eine Steuerstraftat zugrunde liegt. Insoweit unterscheiden sich die Regelungen des § 174 Abs. 2 InsO und § 302 Nr. 1 Alt. 3 InsO. Die Restschuldbefreiung nach § 302 Nr. 1 Alt. 3 InsO ist nur ausgeschlossen, wenn der Schuldner im Zusammenhang mit der Forderung wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt wurde.

Forderungen können bis zum Schlusstermin gemäß § 177 Abs. 1 InsO nachträglich angemeldet werden. Die Anmeldefrist ist keine Ausschlussfrist. Bei der nachträglichen Anmeldung eines Attributes im Sinne des § 174 Abs. 2 InsO handelt es sich um eine nachträgliche Änderung im Sinne des § 177 Abs. 1 S. 3 InsO.

Da das Attribut der vorsätzlich begangenen unerlaubten Handlung nach ständiger Rechtsprechung nachträglich angemeldet werden kann, ist kein Grund ersichtlich, warum für Forderungen aus Steuerstraftaten etwas Anderes gelten sollte. Eine solche Nachmeldung muss nach dem Sinn und Zweck der Regelung möglich sein, da der Gläubiger (hier das Finanzamt) sich ohne diese Feststellung in der Tabelle nicht auf den Ausschluss der Forderung von der Restschuldbefreiung berufen könnte.

Das Finanzamt ist auch gemäß § 251 Abs. 3 AO berechtigt, bei einem isolierten Widerspruch des Schuldners gemäß § 184 Abs. 1 InsO gegen das Attribut des § 174 Abs. 2, § 302 Nr. 1 Alt. 3 InsO einen Feststellungsbescheid zu erlassen. Das Finanzamt muss keine Zivilklage erheben. Begründet wird diese Auffassung damit, dass einfach auf eine rechtskräftige Ver-

urteilung wegen einer Steuerstraftat abgestellt wird und nicht noch die objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Steuerstraftat festgestellt werden müssen.

Der Bescheid enthält nicht nur die Feststellung, dass eine rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat erfolgt ist, sondern zugleich auch den Inhalt, dass der angemeldeten Forderung gerade diese Steuerstraftat zugrunde liegt. Der Verwaltungsakt beseitigt damit den Widerspruch des Schuldners und ist deshalb als Regelung im Einzelfall zu betrachten.

Aus dem Feststellungsbescheid muss sich die Insolvenzforderung nach Steuerart, Besteuerungszeitraum und Höhe des jeweiligen Abgabebetrages genau ergeben. Enthalten muss der Bescheid zudem die Feststellung, dass der Schuldner im Zusammenhang mit der Forderung wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt wurde.

Praxishinweis:

Da durch den erfolglos angegriffenen Feststellungsbescheid und die nachträgliche Anmeldung des Attributes „angemeldete Steuerforderung aus rechtskräftiger Verurteilung wegen Steuerstraftat“ unmittelbar der Ausschluss der Forderung von der Erteilung einer Restschuldbefreiung erreicht wird, hat die vorliegende Entscheidung erhebliche praktische Bedeutung. Eine von der Befreiung ausgenommene Forderung muss der Schuldner auch nach Abschluss des Insolvenzverfahrens weiter erfüllen. Nach Abschluss des Insolvenzverfahrens kann das Finanzamt damit auch wieder vollstrecken.

Diese Feststellung des Finanzamtes über eine rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat im Zusammenhang mit der Insolvenzforderung bindet das Insolvenzgericht (vgl. hierzu bereits BFH, Urteil vom 07.08.2018, VII R 24/17). Der Feststellungsbescheid ist deshalb sorgfältig hinsichtlich der hierin enthaltenen Forderungen zu prüfen und ggf. mit einem Einspruch anzugreifen. Es dürfen im Bescheid insbesondere nur die Steuerarten, die Beträge und die Veranlagungszeiträume enthalten sein, die auch tatsächlich der strafrechtlichen Verurteilung zugrunde liegen. Die Steuerforderungen und die strafrechtliche

Steuerverkürzungsberechnung können erheblich voneinander abweichen. Festgestellt werden kann nur der Schaden, der auch der strafrechtlichen Verurteilung zugrunde liegt.

Etwas anderes gilt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 07.08.2018, VII R 24/17) ausnahmsweise nur für die Zinsen, die zwar unstrittig nicht zum strafrechtlichen Verkürzungsschaden gehören, die aber dennoch ebenfalls im Bescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO festgestellt werden können. Der Bundesfinanzhof begründet dies damit, dass durch die Formulierung in § 302 InsO „sofern der Schuldner in Zusammenhang damit wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden ist“ auch Nebenleistungen wie Zinsen berücksichtigt werden sollen.

In geeigneten Fällen, in denen die Steuerforderungen im Zusammenhang mit einem Steuerstrafverfahren nicht vollständig beglichen werden können, sollte deshalb unter diesem insolvenzrechtlichen Blickwinkel im Rahmen des Möglichen versucht werden, den strafrechtlich rechtskräftig festzustellenden Schaden auf ein vertretbares Mindestmaß zu reduzieren. Je nach Einzelfall können beispielsweise einzelne Steuerarten oder Veranlagungszeiträume aus prozessökonomischen Gründen nicht dem strafrechtlichen Urteil zugrunde gelegt werden. Strafprozessual ist dies ohne weiteres zulässig und kann beispielsweise über Teileinstellungen gemäß §§ 154, 154a StPO wegen der anderen Taten (andere Steuerart oder Veranlagungszeiträume) umgesetzt werden. 

Autorin:

Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Fachanwältin für Strafrecht in der mit 8 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Münster und Hamm.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

bischoff@minoggio.de · www.minoggio.de