

prüfungsverfahren<sup>4</sup> in Anspruch nehmen. Dieses Verfahren gibt jedem Steuerpflichtigen einen umfassenden Rechtsschutz gegen etwaige unrichtige steuerrechtliche Beurteilungen, und es stellt sicher, daß über diese Fragen durch fachkundige staatliche Organe auf der Grundlage der sozialistischen Gesetzlichkeit entschieden wird. Es besteht daher keine Notwendigkeit, über die gleichen Sachverhalte im Strafverfahren nochmals zu befinden. Die Bindung des Gerichts an die rechtskräftigen Entscheidungen der Finanzorgane bedeutet demzufolge auch keine Beeinträchtigung des Rechts des Angeklagten auf Verteidigung.

Die Schwierigkeit besteht nun in folgendem: Bei der Feststellung der objektiven Seite einer Steuerhinterziehung oder Steuerverkürzung kommt es entscheidend darauf an, ob und in welcher Höhe Steuern verkürzt worden sind<sup>5</sup>. Die Höhe der Steuerverkürzung ist aber aus den von den Finanzorganen getroffenen Entscheidungen oft nicht unmittelbar abzulesen. § 468 AbgO besagt nämlich nicht schlechthin, daß die Berechnung des Umfangs der verkürzten Steuer durch die Finanzorgane zu erfolgen hat. Überhaupt legt § 468 AbgO — abgesehen von Abs. 1 Satz 4 — den Finanzorganen keine zusätzlichen Verpflichtungen auf; seine Anwendung erstreckt sich nur auf solche Punkte, die nach den allgemeinen steuerrechtlichen Regelungen von den Finanzorganen zu entscheiden sind. Dies ergibt sich eindeutig aus dem Wortlaut des § 468 AbgO, und zwar insbesondere aus dem Zwischensatz „... sind diese Fragen jedoch von Finanzbehörden ... zu entscheiden“. Welche Fragen aber durch die Finanzorgane zu entscheiden sind, ist nicht unmittelbar in § 468 AbgO, sondern im zweiten Teil der AbgO geregelt. Danach sind die Finanzorgane im wesentlichen verantwortlich für die zutreffende Ermittlung und Festsetzung des staatlichen Steueranspruchs gegenüber dem einzelnen Bürger (wobei der Steuerschuldner insbesondere nach der VO über die Selbstberechnung und über die Fälligkeit von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen vom 18. März 1952 [GBl. S. 221] selbst eine wesentliche Verantwortung mit trägt) und für die Einziehung dieser Steuern.

Im einzelnen legen die Bestimmungen der §§ 204 ff. AbgO dazu fest, daß die Finanzorgane die Steuererklärungen zu prüfen und — bei Abweichungen — einen Steuerbescheid zu erlassen haben, der die Höhe der Steuern enthält (§ 211 AbgO). Dabei sollen die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist, angegeben werden; dies geschieht normalerweise durch einen Betriebsprüfungsbericht, auf den dann im Steuerbescheid Bezug genommen wird. Weiterhin erhält der Steuerschuldner normalerweise einen Abrechnungsbescheid (§ 125 AbgO), aus dem er ersehen kann, welcher Teil der im Steuerbescheid festgesetzten Steuer von ihm noch zu zahlen ist bzw. welche Beträge ihm verrechnet oder erstattet werden. In der Praxis sind der Steuerbescheid und der Abrechnungsbescheid auf einem Vordruck zusammengefaßt. Neben der Angabe der Besteuerungsmerkmale (Einkommen, Umsatz usw.) und den dazu gegebenen Erläuterungen enthält also der vereinigte Steuer- und Abrechnungsbescheid für jede einzelne Steuerart im wesentlichen zwei wichtige Zahlen: a) die Höhe des Steueranspruches, b) die Höhe des davon noch zu zahlenden (bzw. überzahlten) Betrages. Eine dieser beiden Kennziffern kann sich mit der Höhe der verkürzten Steuer im Sinn von § 396 bzw. 402 AbgO decken, das muß jedoch nicht der Fall sein.

Die Höhe des Steueranspruches ist mit der Höhe der Steuerverkürzung identisch, wenn der Steuer Schuldner seine Steuerpflicht überhaupt verschwiegen und somit den gesamten Steuerbetrag verkürzt hat. Die Höhe des nachzuzahlenden Betrags ist mit der Höhe der Steuerverkürzung identisch, wenn sich der verkürzte Betrag als Differenz zwischen Steuerbescheid und Steuererklärung ergibt und wenn die bis zum Er-

gehen des Steuerbescheids geleisteten Zahlungen genau dem erklärten Steuerbetrag entsprechen. Auf Grund der VO über die Selbstberechnung vom 18. März 1952 ist der Steuerschuldner verpflichtet, den von ihm in der Erklärung berechneten Steuerbetrag von sich aus zu zahlen. Es besteht jedoch die Möglichkeit, daß a) der Steuerschuldner dieser Pflicht nicht nachgekommen ist, b) sich auf Grund höherer Abschlagzahlungen eine Überzahlung ergab, die bei Erlaß des Steuerbescheides noch nicht verrechnet ist, c) der Steuerschuldner in der Zwischenzeit — z. B. auf Grund der dem Steuerbescheid vorangegangenen Betriebsprüfung — noch Zahlungen über den erklärten Betrag hinaus geleistet hat. Der zu niedrig erklärte (und damit normalerweise der verkürzte) Steuerbetrag ist im Fall a) kleiner, bei b) und c) größer als der nachzuzahlende Betrag.

Was ist nun zu tun, wenn die Höhe der Steuerverkürzung nicht mit einem der im Steuerbescheid bezifferten Beträge identisch ist? Hat in solchen Fällen das Gericht die Höhe der verkürzten Steuer unabhängig vom Steuerbescheid zu ermitteln? Diese Frage ist zu verneinen; denn wenn auch nicht unmittelbar, so ergibt sich die Höhe der Steuerverkürzung doch mittelbar aus dem Steuerbescheid. Die Höhe der Steuerverkürzung kann letzten Endes überhaupt nur ermittelt werden, wenn bekannt ist, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch des Staates gegen den betreffenden Bürger besteht. Die im Steuerbescheid erfolgte Feststellung der Höhe des Steueranspruches muß also — darin liegt der Sinn des § 468 AbgO — den Ausgangspunkt für die Ermittlung des verkürzten Steuerbetrags bilden. Hat der Steuerschuldner das steuerliche Nachprüfungsverfahren in Anspruch genommen, dann tritt bei Anwendung des § 468 AbgO die rechtskräftige Nachprüfungsentscheidung der ersten, zweiten oder dritten Instanz an die Stelle des Steuerbescheides.

Die Bindung des Gerichts an die Entscheidung der Finanzorgane besteht unabhängig davon, ob der Angeklagte selbst Einwendungen gegen die Besteuerung erhoben hat oder nicht. Bei Steuervergehen kommen als Täter oder Teilnehmer nicht nur Steuerschuldner, sondern u. U. auch solche Personen in Betracht, die selbst keine Möglichkeit haben, den gegen den Steuerschuldner ergangenen Steuerbescheid anzufechten, z. B. Angehörige der steuerberatenden Berufe. Diese können zwar im Auftrag eines Steuerschuldners, nicht aber im eigenen Namen Nachprüfungsanträge in Steuersachen ihrer Mandanten stellen. § 468 AbgO gilt auch im Strafverfahren gegen solche Personen.

## II

Nachdem festgestellt wurde, daß das Gericht an den rechtskräftigen Steuerbescheid bzw. die Entscheidung der Nachprüfungsinstanz auch dann gebunden ist, wenn es daraus die Höhe der verkürzten Steuer nicht unmittelbar ablesen kann, soll nun an Hand einiger typischer Fälle dargestellt werden, wie in diesen Fällen der verkürzte Betrag ermittelt wird. Dabei wird davon ausgegangen, daß es sich um Steuerpflichtige handelt, auf die die Verordnung über die Selbstberechnung vom 18. März 1952 Anwendung findet.

1. Der einfachste Fall ist zunächst der, daß der Steuerschuldner pünktlich seine Steuererklärung abgegeben und sich darin einen bestimmten Steuerbetrag errechnet hat. Im Steuerbescheid wird eine höhere Steuerschuld festgestellt. Objektiv verkürzt ist in diesem Fall normalerweise der Unterschiedsbetrag zwischen der Steuerschuld laut Steuerbescheid und der Steuerschuld laut Erklärung. Dabei ist darauf zu achten, daß etwaige Zuschläge — sie werden im Steuerbescheid in besonderen Spalten ausgewiesen — nicht mit angesetzt werden.

Vorstehende Berechnung trifft auch dann zu, wenn der Steuerschuldner Abschlagzahlungen geleistet hat, die die Steuerschuld laut Steuererklärung übersteigen; auch in diesem Fall sind der Steuerfestsetzung laut Steuerbescheid grundsätzlich die erklärten Beträge und nicht die geleisteten Zahlungen gegenüberzustellen<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> „Das Abgabenstrafrecht in der Deutschen Demokratischen Republik“, Berlin 1955, Tz. 50, S. 42.

<sup>4</sup> VO über die Rechte der Bürger im Verfahren der Erhebung von Abgaben (Nachprüfungsverfahren der Abgabenverwaltung) v. 13. November 1952 (GBl. S. 1211).

<sup>5</sup> Auf den Fall der vorsätzlichen oder fahrlässigen Herbeiführung ungerechtfertigter Steuervorteile gehe ich hier, da er relativ selten ist, nicht näher ein.