

Verletzung seiner Aufzeichnungspflicht verursachte Unmöglichkeit einer genauen Umsatzermittlung gegen sich gelten lassen. Auch im Nachprüfungsverfahren wird er in einem solchen Fall, wenn er keine Beweise hat, nicht viel Aussicht auf Erfolg haben. Im Strafverfahren ist hingegen zu beachten, daß eine Steuerverkürzung nicht lückenlos bewiesen ist, so daß der Steuerschuldner entsprechend dem Grundsatz „im Zweifel zugunsten des Angeklagten“ nicht nach §§ 396 bzw. 402, sondern lediglich wegen Verletzung der Aufzeichnungspflichten (§ 413 AbgO) bestraft werden kann, vorausgesetzt, daß Verschulden gegeben ist.

Das gleiche Problem taucht natürlich auch dann auf, wenn der Steuerschuldner seinen Umsatz in dem angegebenen Beispiel auf 148 TDM eingeschätzt und erklärt hat. Hier steht zwar fest, daß Steuern verkürzt sind, denn es ist ja durch die Kalkulation bewiesen, daß der Umsatz mindestens 150 TDM betragen haben muß. Der Steuerschuldner wird daher bei Verschulden auf jeden Fall nach §§ 396 oder 402 AbgO bestraft werden müssen. Ob die Steuern aber tatsächlich auf einen Umsatz von (158 TDM - 148 TDM =) 10 TDM oder nur von 2 TDM verkürzt sind, kann nicht lückenlos bewiesen werden.

Diese Ausführungen zeigen, daß bei Anwendung des § 468 AbgO die Unterschiede zwischen steuerrechtlichem und strafrechtlichem Ermittlungsverfahren mit in Betracht gezogen werden müssen¹¹.

7. Bisher haben wir uns lediglich mit dem Steuerbetrug befaßt, der objektiv verkürzt worden ist. Im Strafverfahren muß aber festgestellt werden, welche Beträge schuldhaft verkürzt worden sind. Verkürzungen, die nicht auf ein Verschulden zurückzuführen sind, haben strafrechtlich unberücksichtigt zu bleiben.

Bei Betriebsprüfungen werden oftmals die Angaben des Steuerschuldners gleichzeitig in mehreren Punkten beanstandet und korrigiert. Hier muß hinsichtlich jedes einzelnen Punktes geprüft werden, inwieweit ein Verschulden vorliegt. Erst dann kann die Höhe der schuldhaft verkürzten Steuern ermittelt werden. Deckt sich die Steuerberechnung mit der des Steuerbescheides, dann ist das Gericht nicht berechtigt, von diesen Zahlen abzuweichen. Insofern wird also die Bindung des § 468 AbgO auch in diesem Fall wirksam.

Die Berechnung der schuldhaft verkürzten Beträge geschieht in solchen Fällen im Prinzip wie folgt: Den erklärten Besteuerungsmerkmalen sind diejenigen Umsätze, Gewinne usw. zuzurechnen, hinsichtlich deren ein Verschulden festgestellt wurde. Die sich danach ergebende Steuerschuld ist der Steuerschuld laut Steuererklärung gegenüberzustellen.

8. Es besteht die Möglichkeit, daß von der Steuererklärung gleichzeitig in einem Punkt nach oben und in einem anderen nach unten hin abgewichen wird. Beispielweise wird festgestellt, daß ein Steuerschuldner seinen Gewinn aus Gewerbebetrieb schuldhaft um 2000 DM zu niedrig und seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung versehentlich um 500 DM zu hoch angesetzt hat. Bei der Ermittlung der schuldhaft verkürzten Steuer kommt es in einem solchen Fall darauf an, ob Steuerhinterziehung oder Steuervergütung vorliegt.

Bei Steuerhinterziehung ist von folgender Überlegung auszugehen: Die falsche Angabe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bewirkte, daß das Einkommen um 2000 DM zu niedrig ermittelt wurde. Der Umstand, daß bei richtigem Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gleichzeitig eine Herabsetzung des Einkommens um 500 DM in Betracht kommt, ist hingegen nach § 396 Abs. 3 AbgO unbeachtlich. Verkürzt i. S. von § 396 AbgO ist infolgedessen die Steuer, die auf eine Einkommenserhöhung von 2000 DM entfällt.

§ 402 AbgO enthält keine dem § 396 Abs. 3 AbgO analoge Regelung. Bei Steuervergütung müßte deshalb der Umstand, daß die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu hoch erklärt worden sind, zugunsten des Steuerschuldners berücksichtigt werden, d. h., die Höhe des schuldhaft verkürzten Steuerbetrags

ist entsprechend der tatsächlich erfolgten Einkommenserhöhung um 1500 DM zu ermitteln.

III

Wie kann nun gewährleistet werden, daß die Ermittlung des verkürzten Steuerbetrags unter Beachtung des § 468 AbgO zutreffend erfolgt? Verschiedentlich ist vorgeschlagen worden, die Abteilung Finanzen solle neben der Höhe der Steuerschuld auch noch den nach vorstehenden Grundsätzen ermittelten Betrag der verkürzten Steuer im Steuerbescheid ausweisen; dem Steuerschuldner solle die Möglichkeit gegeben werden, hiergegen Einwendungen im Rahmen des Nachprüfungsverfahrens¹² zu erheben.

Schon die Ausführungen unter I. lassen erkennen, daß es für eine solche Regelung keinerlei gesetzliche Grundlage gibt. Die Ermittlung der Höhe der Steuerverkürzung, soweit sie sich nicht auf die im Besteuerungsverfahren vorzunehmende Feststellung des staatlichen Steueranspruchs und des davon noch zu zahlenden Betrags beschränkt, hat ausschließlich strafrechtliche Bedeutung. Entscheidungen rein strafrechtlicher Art können aber — unbeschadet des § 468 AbgO — nur im Strafverfahren, und zwar durch die Stellen, die das Strafverfahren durchzuführen haben, erfolgen. Ein Steuerschuldner, dem im Steuerbescheid entgegeng gehalten wird, Steuern in einer bestimmten Höhe verkürzt zu haben, könnte also unabhängig von etwaigen Einwendungen gegen, die Höhe des als verkürzt bezeichneten Betrags mit Recht geltend machen, daß die Abteilung Finanzen im Besteuerungsverfahren gar nicht zu Feststellungen dieser Art befugt ist. Letzten Endes würde eine solche Handhabung auf eine Aufspaltung des einheitlichen Strafprozesses in zwei Teile hinauslaufen — Feststellung der objektiven Seite durch die Abteilung Finanzen (mit drei Instanzen Nachprüfungsverfahren!) und Ermittlung im wesentlichen der subjektiven Seite durch das Gericht (ebenfalls wieder mit Rechtsmittelmöglichkeit). Abgesehen von der dadurch möglichen Verzögerung des Verfahrens¹³ könnte die Abteilung Finanzen nur den objektiv verkürzten Betrag insgesamt feststellen, während tatsächlich für das Strafverfahren allein die schuldhaft bewirkten Verkürzungen Bedeutung haben. Liegt Verschulden nicht oder nur hinsichtlich eines Teils der objektiv verkürzten Steuerbeträge vor — was sich erst im Strafverfahren herausstellen kann —, dann würde sich die Angabe der objektiv verkürzten Steuern im Bescheid der Abteilung Finanzen und ein durch drei Instanzen hindurch hierüber geführter Streit nachträglich als völlig nutzlos erweisen. Hinzu kommt, daß die Abteilung Finanzen in vielen Fällen zwei verschiedene Beträge als objektiv verkürzt angeben müßte, weil in dieser Hinsicht zwischen § 396 und § 402 AbgO Unterschiede bestehen (vgl. II 8.). Gerade dieser Sachverhalt läßt deutlich werden, daß die objektive Seite nicht getrennt von der subjektiven Seite festgestellt werden kann.

Diese Erwägungen zeigen, daß zur Gewährleistung der Grundsätze des § 468 AbgO andere Wege beschritten werden müssen. Die zweckmäßigste Lösung wäre m. E., daß die Abteilung Finanzen bei der Abgabe der Akten an den Staatsanwalt eine amtliche Stellungnahme zur Weiterleitung an das Gericht beifügt, in der dargelegt ist, wie sich, ausgehend vom rechtskräftigen Steuerbescheid, die Höhe der verkürzten Steuern ergibt. In einer derartigen Stellungnahme wäre z. B. auch darauf einzugehen, ob die Steuererklärung pünktlich oder verspätet eingereicht worden ist, inwieweit nachträglich Zahlungen geleistet sind usw. Diese Stellungnahme wäre zwar selbst keine rechtskräftige Entscheidung i. S. des § 468 AbgO; sie wird es dem Gericht aber ermöglichen, unter Beachtung des § 468 AbgO den richtigen Ausgangspunkt für das Strafverfahren zu finden.

Weiterhin ist es notwendig, daß dem Gericht in der Hauptverhandlung alle wesentlichen steuerlichen Un-

¹² Vgl. Fußnote 4.

¹³ Eine Verzögerung gegenüber der jetzigen Verfahrensweise würde dann eintreten, wenn der Steuerschuldner sich im Nachprüfungsverfahren nicht gegen die Höhe der Steuerschuld, sondern lediglich gegen die Ermittlung des verkürzten Betrages wenden würde.

¹¹ vgl. dazu Das Abgabenstrafrecht in der Deutschen Demokratischen Republik, Tz. 28.