

Amelie Kuse

Das Kompensationsverbot bei der Steuerhinterziehung

Eine rechtsgutsbezogene Untersuchung zur Bedeutung
und Reichweite von § 370 Abs. 4 S. 3 AO



Nomos

Studien zum Wirtschaftsstrafrecht – Neue Folge

Begründet von

Prof. em. Dr. Dr. h. c. mult. Klaus Tiedemann,
Universität Freiburg i.Br.

Prof. em. Dr. Dr. h. c. mult. Bernd Schönemann,
Ludwig-Maximilians-Universität München

Herausgegeben von

Prof. em. Dr. Dr. h. c. mult. Bernd Schönemann,
Ludwig-Maximilians-Universität München

Prof. Dr. Thomas Rönnau,
Bucerius Law School Hamburg

Prof. Dr. Roland Hefendehl,
Universität Freiburg i.Br.

Band 19

Amelie Kuse

Das Kompensationsverbot bei der Steuerhinterziehung

Eine rechtsgutsbezogene Untersuchung zur Bedeutung
und Reichweite von § 370 Abs. 4 S. 3 AO



Nomos



Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Mannheim, Univ., Diss., 2020

ISBN 978-3-8487-7990-1 (Print)

ISBN 978-3-7489-2382-4 (ePDF)

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Diese Arbeit wurde im Herbst 2019 von der Abteilung Rechtswissenschaft der Universität Mannheim als Dissertation angenommen. Literatur- und Rechtsprechungsangaben weisen im Wesentlichen diesen Stand auf.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Prof. Dr. Jens Bülte, der die Arbeit hervorragend betreut, mich bei der Umsetzung mit wertvollem Rat unterstützt hat und mich fachlich und persönlich bei meiner Tätigkeit am Lehrstuhl gefördert hat.

Danken möchte ich außerdem Prof. Dr. Manfred Muhler für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens sowie Prof. Dr. Friedemann Kainer für den Vorsitz in der mündlichen Prüfung.

Unter meinen Kolleginnen und Kollegen vom Lehrstuhl und der Abteilung möchte ich all denen danken, die mich zur Promotion ermutigt, mich auf meinem Weg begleitet und meine Zeit an der Universität bereichert haben. Insbesondere danke ich Dr. Sophie Härtl-Meißner für die produktiven Gespräche und die freundschaftliche Arbeitsatmosphäre. Mein herzlicher Dank gilt auch allen (ehemaligen) Hilfskräften und meinen Freunden, die mich bei der Durchsicht der Arbeit unterstützt haben.

Nicht zuletzt danke ich meiner Familie für ihre Geduld und ihren Zuspruch während der Arbeit an der Dissertation. Meinen lieben Eltern, die mich in meinem gesamten Studium unterstützt und mir diese Arbeit erst ermöglicht haben, widme ich in Dankbarkeit dieses Buch.

Frankfurt am Main im Mai 2021

Amelie Kuse

Inhaltsverzeichnis

Einleitung und Gang der Untersuchung	15
1. Teil – Das Delikt der Steuerhinterziehung	19
A. Das Rechtsgut der Steuerhinterziehung	20
I. Rechtsgüterschutz als Aufgabe des Strafrechts	20
II. Funktion und Erscheinungsformen des Rechtsguts	22
III. Bestimmung des Rechtsguts	23
1. Kein Rechtsgut?	24
2. Steueraufkommen	25
3. Anspruch auf Offenbarung steuererheblicher Tatsachen	27
4. Verletzter der Steuerhinterziehung	29
5. Besteuerungssystem	30
6. Gerechte Verteilung der Steuerlast	32
IV. Zwischenergebnis	34
B. Deliktsnatur der Steuerhinterziehung	35
I. Erfolgsdelikt	35
II. Verletzungs- oder Gefährdungsdelikt	36
1. Gegenstand der Beeinträchtigung	38
2. Das Handlungsobjekt der Steuerhinterziehung	39
a. Steuereinnahmen	39
b. Steueranspruch	41
c. Stellungnahme	42
3. Verletzung oder Gefährdung des Steueranspruchs	43
4. Verletzung des Steueraufkommens	46
a. Vermögensschaden	46
b. Gefährdungsschaden	47
c. Steueranspruch als Teil des Vermögens	48
d. Vermögensbegriff im Strafgesetzbuch	51
(1) Tatbestände zum Schutz privaten Vermögens	51
(a) Betrug, § 263 StGB	51
(b) Untreue, § 266 StGB	54
(c) Zum Vermögensbegriff und Vermögensschaden in §§ 263 und 266 StGB	56
(d) Strukturelle Unterschiede	61

(2) Tatbestände zum Schutz öffentlichen Vermögens	63
(a) Subventionsbetrug, § 264 StGB	63
(b) Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt, § 266a StGB	66
(c) Vermögensschutz bei öffentlichem Vermögen	69
(3) Anwendbarkeit eines formalen Vermögensbegriffs auf § 370 AO	69
5. Zwischenergebnis	71
III. Abstraktes oder konkretes Gefährdungsdelikt?	72
1. Unrichtige und unterbliebene (endgültige) Festsetzung	73
2. Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und vorläufige Festsetzung	74
3. Fälle der nicht rechtzeitigen Festsetzung oder Anmeldung	75
4. Steueranspruch ist nicht werthaltig	77
5. Kompensationsverbot	80
6. Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis	81
7. Zwischenergebnis	82
IV. Legitimation der Steuerhinterziehung als abstraktes Gefährdungsdelikt	83
1. Vorverlagerung des Schutzes auf das Interesse	83
2. Besondere Sensibilität des Rechtsguts	86
3. Merkmale eines abstrakten Gefährdungsdelikts	87
4. Strafdrohung	89
V. Zwischenergebnis	91
C. Ergebnis des ersten Teils	92
2. Teil – Bedeutung und Anwendungsbereich des Kompensationsverbots	93
A. Entstehungsgeschichte	93
I. Die Bordellzinsentscheidung	94
II. § 359 III 2. HS RAO 1919, § 396 III 2. HS RAO 1931 und § 392 III 2. HS RAO 1968	95
III. § 370 IV 3 AO 1977	96
IV. Kompensationsverbot in § 398a AO	97
B. Bedeutung des § 370 IV 3 AO	97
I. Entlastung des Tatrichters	98

II. Untauglicher Versuch	102
III. Kausalitätsfrage	106
IV. Rein deklaratorische Bedeutung	108
V. Möglichkeit der späteren Geltendmachung steuermindernder Gründe	111
VI. Stellungnahme	112
C. Das Kompensationsverbot in der Rechtsprechung	113
I. Reichsgerichtliche Rechtsprechung	113
1. Entscheidung vom 19.1.1900	113
2. Bordellzinsentscheidung	114
3. Entscheidung vom 7.12.1923 – „Gründerwerbsteuer“	115
4. Entscheidung vom 6.7.1933 – „Fleischerbank“	115
5. Anwendbarkeit des Kompensationsverbots nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts	116
II. Rechtsprechung ab 1950	117
1. Rechenfehler der Finanzbehörde	118
2. ‚Andere Gründe‘ im Bereich der Ertragsteuern	119
a. Betriebsausgaben	119
(1) Betriebssteuern	119
(a) Café K. und Folgeentscheidungen	120
(b) Gewerbesteuerrückstellungen	124
(2) Rückstellungen für Schadensersatzansprüche	126
(3) Fehlende Empfängerbenennung	127
(a) Koksverkäufe	128
(b) Schrotteinkäufe	129
(c) Bardamen	130
(d) Medizingeräte	131
(e) Stellungnahme	131
(4) Austausch des Zahlungsgrundes	132
(5) Andere rechtliche Bewertung	135
(6) Anschaffungskosten, Lohnzahlungen, Provisionen und Schmiergelder	137
(7) Kritik und Stellungnahme	143
b. Ausübung eines Wahl- oder Antragsrechts	145
c. Verlustabzug gemäß § 10d EStG	149
(1) Verlustrücktrag gemäß § 10d I EStG	151
(2) Verlustvortrag gemäß § 10d II EStG	152
(3) Private Veräußerungsgewinne gemäß § 23 III 8 i.V.m. § 10d EStG	156
d. Zusammenfassung	157

3. ‚Andere Gründe‘ im Bereich der Umsatzsteuer	159
a. Vorsteuerabzug und innere Umsatzsteuer	160
(1) Einschränkende Literaturansichten	163
(a) Gewinnerzielungsabsicht	163
(b) Besteuerungszeitraum	164
(2) Kritik an der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots	166
(a) Kein Unterschied zu Schwarzzerlösen	166
(b) Bezugspunkt für den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang	167
(c) Kausalität zwischen Ein- und Ausgangsumsätzen	168
(d) Vorsteuererstattungsanspruch kein Steuerermäßigungsgrund	168
(e) Geltendmachung als Voraussetzung für die Abziehbarkeit	169
(f) Verfahrensrechtliche Unselbständigkeit der Ansprüche	170
(3) Richtlinienkonforme Auslegung?	171
(4) Korrektur in subjektiver Hinsicht – Tatbestandsirrtum	174
(5) Berücksichtigung bei der Strafzumessung	174
(6) Stellungnahme	175
b. Einfuhrumsatzsteuer	179
(1) Goldmünzen	179
(2) Rechtsprechung des BFH	180
(3) Keramikmonolithe	182
(4) Schmuggel	183
(5) Literaturkritik an dieser Rechtsprechung	184
(6) Berücksichtigung bei der Strafzumessung	185
(7) Stellungnahme	186
c. Innergemeinschaftlicher Erwerb	188
d. Änderung der Bemessungsgrundlage	192
e. Nachträgliche Steuerbefreiung	195
f. Zwischenfazit	197
4. Ausfuhrvergütungen	198
5. Weitere mögliche Anwendungsfälle des Kompensationsverbots	202
a. Vorauszahlungen	202
b. Ansparrücklage, § 7g EStG	205

c. EU-Quellensteuer	206
d. Ausgleich zwischen verschiedenen Steuerarten	206
e. Lex-mitior	207
III. Zusammenfassung	208
D. Kriterien zur Bestimmung des ‚anderen Grundes‘	213
I. Zeitlicher Anwendungsbereich des Kompensationsverbots	213
II. Sachliche Eingrenzung des Anwendungsbereichs	214
1. Ursprüngliche Angaben	215
2. Prozessuale Tat	215
3. Orientierung an steuerrechtlichen Änderungsvorschriften	218
4. Ursachenzusammenhang	220
5. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang	221
a. Grad der Wahrscheinlichkeit einer späteren Geltendmachung	223
b. Möglichkeit der Tataufdeckung	224
c. Stellungnahme zum rechtsgutsbezogenen Ansatz	225
d. Kritik des rechtsgutsbezogenen Ansatzes	229
III. Zusammenfassung und Fazit	230
E. Reichweite des Kompensationsverbots	232
I. Berücksichtigung im Rahmen der Strafzumessung, § 46 II StGB	232
II. Anwendbarkeit auf die Begehungs- und Erfolgsvarianten der Steuerhinterziehung	235
1. Anwendbarkeit im Bereich der Vorteilserlangung	235
2. Anwendbarkeit bei der Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe einer Erklärung	239
3. Anwendbarkeit bei Schätzung der Steuerverkürzung	243
4. Anwendbarkeit bei der Bestimmung des großen Ausmaßes in § 370 III 2 Nr. 1 AO	245
5. Anwendbarkeit bei Hinterziehung von Umsatzsteuern eines anderen Staats	253
III. Vorsatz und Irrtum	254
1. Irrtum bei Anwendung des Kompensationsverbots	256
2. Irrtum über den Umsatzsteueranspruch	258
3. Irrtum über die Pflicht zur Erklärung von Umsatzsteuer	260
a. Vorsatz beim Unterlassungsdelikt	261
b. Erklärungspflicht als Tatbestandsmerkmal?	263
4. Irrtum bei Bestehen einer Steuerschuld	266

5. Zusammenfassung	266
IV. Anwendbarkeit auf weitere Vorschriften des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts	268
1. § 376 AO – Verfolgungsverjährung	268
2. § 378 AO und § 379 AO – Leichtfertige Steuerverkürzung und Steuergefährdung	270
V. Anwendbarkeit auf andere abgabenrechtliche Vorschriften	272
1. § 71 AO – Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers	272
2. § 235 AO – Verzinsung von hinterzogenen Steuern	277
3. § 169 II 2 AO – Festsetzungsfrist	280
VI. Anwendbarkeit auf die Einziehung gemäß §§ 73 ff. StGB	283
VII. Zusammenfassung	289
F. Handhabung von Kompensationsfällen in anderen Rechtsordnungen	292
G. Kritik und Alternativen	296
I. Kritik an der Regelung des § 370 IV 3 AO	296
II. Kritik an der Behandlung des Kompensationsverbots durch die Rechtsprechung	298
III. Verzichtbarkeit der Regelung	299
IV. Stellungnahme	299
1. Keine Verletzung des Schuldgrundsatzes	300
2. Kein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot	302
V. Konsequenzen einer europaweiten Ausnahmeregelung	304
VI. Möglichkeiten der Berücksichtigung des fehlenden Steuerschadens	305
1. Schuldspruch ohne Strafe	305
2. Einstellung des Verfahrens	307
VII. Zwischenbetrachtung	310
H. Zusammenfassung und Fazit	310
3. Teil – Anwendung des Kompensationsverbots bei der Selbstanzeige	316
A. Strafbefreiung durch Selbstanzeige in Kompensationsfällen	318
I. Umfang der Berichtigungspflicht nach § 371 I AO	318
II. Umfang der Nachentrichtungspflicht nach § 371 III AO	319
III. Umfang der Nachentrichtungspflicht nach § 378 III 2 AO	323

B. Der Sperrtatbestand der §§ 371 II 1 Nr. 3, 398a I Nr. 2 AO	324
I. Berechnung des Hinterziehungsbetrags nach § 371 II 1 Nr. 3 AO	324
II. Anwendbarkeit im Rahmen von § 398a I AO	330
C. Zusammenfassung	337
Gesamtbetrachtung und Ausblick	340
Literaturverzeichnis	347

Einleitung und Gang der Untersuchung

Thema dieser Arbeit ist § 370 IV 3 der Abgabenordnung (AO). Dieser Satz wird heute überwiegend als Kompensationsverbot bezeichnet. § 370 IV 3 AO legt fest, dass eine Steuerhinterziehung auch dann vorliegt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können. Dadurch kann wegen vollendeter Steuerhinterziehung strafbar sein, wer nach steuerrechtlicher Betrachtung gar keine Steuer schuldet oder sogar einen Erstattungsanspruch gegen den Steuergläubiger hat. Aufgrund dieser paradox erscheinenden Folgen ist die Vorschrift, wie ihre Vorgängervorschriften, in ihrer Bedeutung und in ihrem Anwendungsbereich höchst umstritten.

Nach der Kommentierung *Beckers*, dem gesetzgeberischen „Vater“ der Reichsabgabenordnung (RAO) von 1919, sollte das steuerstrafrechtliche Verbot des Vorteilsausgleichs dem Strafrichter ersparen, „bei verwickelten Veranlagungen allen Einwendungen des Schuldigen nachgehen und die ganze Veranlagung nachprüfen“¹ zu müssen. Heute besteht indes völlige Uneinigkeit, welche Bedeutung der Regelung zukommt und ob sie überhaupt noch legitimiert werden kann. Zudem hat sich hinsichtlich der Frage, ob nachträglich geltend gemachte Steuerermäßigungen oder Steuervorteile die Steuerverkürzung und damit den Hinterziehungstatbestand doch ausschließen können, mittlerweile eine wenig übersichtliche Kasuistik in der Rechtsprechung gebildet. Weitgehend einig war man sich – zumindest bis zu einer kürzlich ergangenen Entscheidung des 1. Strafsenats des BGH² – lediglich hinsichtlich der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots für das Verhältnis von nicht festgesetzter Umsatzsteuer und nicht in Abzug gebrachten Vorsteuern.³

Grundlage der Diskussion um die Bedeutung des Kompensationsverbots ist die Frage nach dem Rechtsgut und der Deliktsnatur der Steuerhinterziehung. Über das Rechtsgut der Steuerhinterziehung ist bis heute keine Einigkeit erzielt worden. Fraglich ist zudem, ob die Steuerhinterziehung als Verletzungs- oder Gefährdungsdelikt eingeordnet werden kann. Diese

1 *Becker* Reichsabgabenordnung, S. 693.

2 BGH NJW 2019, 165.

3 Vgl. nur BGH wistra 1991, 107; OLG Köln wistra 2005, 440.

Frage stellt sich insbesondere im Hinblick darauf, dass als Folge des Kompensationsverbots auch Steuerhinterziehungen, die keine tatsächliche Verzinsung von Steuereinnahmen bewirken, bestraft werden.

Daneben ist ungeklärt, wie sich das Verbot im Rahmen verschiedener anderer Regelungen aus der Abgabenordnung auswirkt, etwa dem Haftungsrecht, der Verzinsung oder der Verjährung. Hinzugekommen sind die Fragen, die die neuen Vorschriften zur Selbstanzeige betreffen.

Die Arbeit soll das Kompensationsverbot auf die genannten Aspekte hin untersuchen und den erst kürzlich aufgetretenen Unklarheiten, die das Verbot im Bereich der neuen Selbstanzeigeregelungen betreffen, begegnen.

Im ersten Teil der Arbeit wird die Steuerhinterziehung auf das durch sie geschützte Rechtsgut, ihr Handlungsobjekt und ihre Deliktsnatur untersucht. Nach herrschender Meinung in Literatur und Rechtsprechung schützt § 370 AO das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuern beziehungsweise den Anspruch des Staats auf den vollen Ertrag aus jeder einzelnen Steuerart.⁴ Die Regelung des § 370 IV 3 AO scheint mit dieser Ansicht nicht in Einklang zu bringen zu sein, da das Steueraufkommen nicht geschädigt wird, wenn Gründe vorliegen, die den Steueranspruch mindern, auch wenn diese nicht geltend gemacht wurden. Deshalb ist die Auffassung auf Kritik in der Literatur gestoßen. Es wurde vorgeschlagen, dass das Schutzgut der Steuerhinterziehung ein anderes sein müsse, etwa die Pflicht der Steuerbürger zur Offenbarung aller steuererheblichen Tatsachen⁵ oder das Besteuerungssystem als Ganzes⁶. Zum Teil wird auch vertreten, die Steuerhinterziehung schütze kein Rechtsgut, sondern sanktioniere den reinen Verwaltungsungehorsam.⁷

In Anbetracht der Formulierung „wer...Steuern verkürzt“ ist zudem unklar, was Handlungsobjekt des Tatbestands sein soll – die tatsächlichen Einnahmen oder bereits der Anspruch des Staats auf diese Einnahmen.⁸

4 Vgl. nur zu § 402 RAO a.F.: RGSt 59, 258 (262); 72, 184 (186); zu § 370 AO: BGHSt 36, 100 (102); BayObLG wistra 1982, 198 (199); Göggerle BB 1982, 1851 (1854 ff.); Klein/Jäger § 370 Rn. 2; Kohlmann/Ransiek § 370 Rn. 54.

5 Ehlers FR 1976, 504 (505); Franzen/Gast Einl. Rn. 8; Troeger/Meyer Steuerstrafrecht, S. 7 ff.; Tiedemann ZStW 82 (1970), 976 (979).

6 Dannecker Steuerhinterziehung, S. 174 ff.

7 Isensee NJW 1985, 1007 (1009); Kohlmann DStJG 6, 1983, 5 (19); Samson FG BGH, S. 675 (685).

8 Subr Rechtsgut, S. 33.

Die Steuerhinterziehung setzt eine Steuerverkürzung oder das Erlangen eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils als Taterfolg voraus, weshalb sie den Erfolgs- und nicht den Tätigkeitsdelikten zugeordnet wird. Fraglich ist jedoch, ob die Steuerhinterziehung als Gefährdungs- oder Verletzungsdelikt klassifiziert werden kann, denn gerade für eine Steuerhinterziehung unter Anwendung des Kompensationsverbots ist ein Schaden des Steuergläubigers nicht erforderlich. Überwiegend wird angenommen, für die Vollendung des Delikts genüge eine Gefährdung des Rechtsguts.⁹ Selbst der Steueranspruch des Staats müsse nur gefährdet, nicht aber verletzt werden. Hier wird untersucht, inwiefern zwischen Steuerhinterziehung und den Vermögensdelikten des allgemeinen Strafrechts Parallelen oder Unterschiede bestehen und insbesondere, inwiefern sich der strafrechtliche Vermögensbegriff der Straftaten des 22. Abschnitts des StGB und das Erfordernis eines Vermögensschadens auf die Steuerhinterziehung übertragen lassen. Die aus diesen Betrachtungen gewonnenen Ergebnisse dienen als Grundlage für die Beantwortung der Fragestellungen im zweiten und dritten Teil der Arbeit.

Der zweite Teil der Arbeit betrifft das Kompensationsverbot selbst. Hier werden Entstehungsgeschichte und Bedeutung der Regelung beleuchtet. Das Verbot geht auf die Reichsabgabenordnung aus dem Jahre 1919 zurück und wurde mit leichten Modifikationen schließlich auch in die Abgabenordnung von 1977 übernommen. Der ursprüngliche Zweck der Regelung, die Vereinfachung des Strafverfahrens, scheint jedoch angesichts der Rechtsprechung, die den kompensatorischen Umständen strafmildernden Charakter beimisst, überholt. Deshalb ist die Bedeutung des § 370 IV 3 AO in der Literatur sehr umstritten. Vertreten wird etwa, das Kompensationsverbot beschreibe einen Fall des untauglichen Versuchs.¹⁰ Andere sehen in § 370 IV 3 AO eine rein deklaratorische Formulierung¹¹ oder aber eine die Kausalität betreffende Regelung.¹² Ein weiterer Teil des zweiten Abschnitts ist der Rechtsprechung zum Kompensationsverbot gewidmet. Hier erfolgt eine zusammenfassende Darstellung klassifiziert nach Fallgruppen und eine Analyse der Rechtsprechung. Aus dem Fallrecht wird herausgearbeitet, unter welchen Voraussetzungen eine Kompensation mit den im Straf-

9 *Joecks/Jäger/Randt* § 370 Rn. 15; *Kohlmann/Ransiek* § 370 Rn. 57 ff.; *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 259 ff.

10 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 54 ff.; *ders.* wistra 1982, 129 (130); 1991, 127 (131).

11 *Menke* Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 239.

12 *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Peters* § 370 Rn. 370.

verfahren vorgebrachten Gründen zulässig ist und wann nichtkompensationsfähige ‚andere Gründe‘ im Sinne des § 370 IV 3 AO vorliegen. Weiterhin wird geklärt, inwieweit kompensatorische Gründe im Rahmen der Strafzumessung Berücksichtigung finden und auf die Frage nach Vorsatz und Irrtum des Steuerhinterziehers in Kompensationsfällen eingegangen. Daraufhin werden die verschiedenen Begehungsvarianten der Steuerhinterziehung sowie andere Vorschriften der Abgabenordnung auf die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots hin untersucht.

Nach einer kurzen Darstellung, wie in anderen Rechtsordnungen mit Kompensationsfällen umgegangen wird, wird zuletzt die Kritik an § 370 IV 3 AO in den Blick genommen und auf die Möglichkeiten der Berücksichtigung der ‚anderen Gründe‘ trotz des Verbots aus § 370 IV 3 AO eingegangen.

Der dritte und letzte Teil der Arbeit beschäftigt sich mit der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf die Vorschriften zur Selbstanzeige: § 371 und § 398a AO. Bei einer Steuerhinterziehung mit einer Steuerverkürzung oder einem Steuervorteil großen Ausmaßes ist seit 2011 keine Strafbefreiung durch Selbstanzeige mehr möglich. Die Selbstanzeige kann nur noch ein Verfahrenshindernis bewirken. Ob bei der Berechnung der Betragsgrenze des § 371 II Nr. 3 AO und bei der Bemessungsgrundlage des Zuschlags in § 398a I Nr. 2 AO die kompensatorischen Umstände zu berücksichtigen sind, ist umstritten.¹³ Diese aktuellen Fragen gilt es im Hinblick auf ihre besondere Bedeutung im Rahmen der Umsatzsteuerhinterziehung zu beantworten.

13 AG Stuttgart NZWiSt 2014, 279; Klein/Jäger § 371 Rn. 186; Radermacher PSrR 2014, 324; Rolletschke/Jope NZWiSt 2014, 259 (260); Rolletschke/Roth Stbg 2011, 200 (205).

1. Teil – Das Delikt der Steuerhinterziehung

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist in § 370 AO normiert. Dieser stellt die wohl wichtigste Strafvorschrift unter den Steuerdelikten dar.¹⁴ Die Vorschrift in ihrer heutigen Fassung ist eine „Neuschöpfung“¹⁵ der Abgabenordnung von 1977, stellt inhaltlich aber keine Neuregelung dar. Im Gegensatz zu ihrer Vorgängerin (§ 392 AO) umschreibt sie jedoch die Tatbestandsvoraussetzungen deutlicher, um dem Verfassungsgrundsatz des Art. 103 II GG besser Genüge zu tun.¹⁶ Nach § 370 I AO ist wegen Steuerhinterziehung strafbar, wer den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder die Behörden über solche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.¹⁷ Was steuerlich erhebliche Tatsachen sind, ergibt sich nicht aus § 370 AO selbst, sondern aus den Einzelsteuergesetzen, etwa dem Einkommensteuergesetz (EStG) oder dem Umsatzsteuergesetz (UStG). § 370 AO ist damit insoweit, wenn auch nach umstrittener Ansicht, als Vorschrift mit normativen Tatbestandsmerkmalen ausgestaltet.¹⁸

§ 370 IV 1 1. HS AO legt fest, wann Steuern verkürzt sind: wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Satz 2 betrifft das Merkmal des nichtgerechtfertigten Steuervorteils. Ergänzend fügt Satz 3 hinzu: „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.“ Diese Konkretisierung wird allgemein als Kompensationsverbot bezeichnet. Statt Klarheit zu schaffen, wirft die Vorschrift insbesondere im Zusammenspiel mit der Bestimmung in Satz 1 je-

14 *Kuhlen* Grundfragen, S. 5.

15 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Peters § 370 AO Rn. 1.

16 BT-Drucks. VI/1982 S. 194.

17 Die weiteren Tathandlungen des § 370 AO sollen für den Gang dieser Arbeit zunächst weitgehend ausgeblendet werden.

18 *Bülte* BB 2010, 1759 (1766); *Kohlmann/Ransiek* § 370 Rn. 27.1; *MüKo-StGB/Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 17; für die Einordnung als Blankettvorschrift BVerfG wistra 1991, 175; NJW 1995, 1883; BGH wistra 1987, 139 (142); *Franzheim* NStZ 1982, 137; *Isensee* NJW 1985, 1007 (1008 f.); *Klein/Jäger* § 370 Rn. 5; *Joecks/Jäger/Randt* Einl. Rn. 5.

1. Teil – Das Delikt der Steuerhinterziehung

doch einige Fragen auf: Wenn es für die Strafbarkeit keinen Unterschied macht, ob dem Staat tatsächlich Steuereinnahmen entgangen sind, ist fraglich, wen und wovor § 370 AO schützen soll, wenn nicht den Fiskus vor dem Verlust ihm gebührender Steuern durch unehrliches Verhalten. Wie ist der Begriff Steuerverkürzung zu verstehen, wenn nicht als Minderung von Steuereinnahmen? Diese Fragen sollen im Folgenden beantwortet werden.

A. Das Rechtsgut der Steuerhinterziehung

Steuern sind nach § 3 I AO Geldleistungen, die von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen auferlegt werden. Die Erhebung von Steuern dient also dazu, Einnahmen auf Bundes-, Landes- oder Kommunalebene zu erzielen. Der in demselben Gesetz normierte Steuerhinterziehungstatbestand müsste demnach verwirklicht sein, wenn der mit der Steuererhebung verfolgte Zweck vereitelt wird und dem Staat Einnahmen unrechtmäßigerweise entgehen. Allerdings soll nach § 370 IV 3 AO der Tatbestand bereits dann verwirklicht sein, wenn falsche Angaben gemacht wurden, die nicht abgeführte Steuer aber auch aus ‚anderen Gründen‘ also bei steuerehrlichem Verhalten dem Gläubiger nicht zugestanden hätte. Soll mit § 370 AO überhaupt verhindert werden, dass dem Hoheitsträger Einnahmen entgehen oder wird hier nicht sogar der bloße „Steuerungsehrsam“¹⁹ sanktioniert? Um die Frage zu beantworten, welches Rechtsgut der Steuerhinterziehungstatbestand schützt, muss jedoch darüber Klarheit bestehen, was für die Zwecke der vorliegenden Arbeit unter den Begriffen Rechtsgut und Rechtsgüterschutz zu verstehen ist.

I. Rechtsgüterschutz als Aufgabe des Strafrechts

Häufig ist zu lesen, das Strafrecht habe die Aufgabe, Rechtsgüter zu schützen.²⁰ Der Terminus „Rechtsgut“ wird im StGB, etwa in § 34 StGB, zwar verwendet, aber nicht definiert. Deshalb besteht Uneinigkeit darüber, was

19 *Isensee* NJW 1985, 1007 (1009); *Kohlmann* DStJG 6, 1983, 5 (19) spricht von „Zuwiderhandlung gegen den steuerlichen Gesetzesbefehl“; *Samson* FG BGH, S. 675 (685): „Verwaltungsehrsam“.

20 *Jescheck/Weigend* S. 7; *Rengier* AT § 3 Rn. 2; *Roxin* AT I § 2 Rn. 1; kritisch *Jakobs* AT 2/16 ff., 22 ff.

Rechtsgüter sind, wie sie zu ihrem Status kommen und welche Rolle der Gesetzgeber bei diesem Vorgang einnimmt. Erschafft der Gesetzgeber selbst Rechtsgüter oder findet er diese als schützenswertes „Etwas“ bereits vor? Diese Frage ist vielleicht „gar nicht lösbar“,²¹ weshalb auch hier keine allgemeingültige Antwort, sondern nur ein für den weiteren Gang der Arbeit tauglicher Ausgangspunkt gefunden werden soll.

Im Wesentlichen werden zwei Ansätze vertreten: Nach einem „systemtranszendenten“²² Rechtsgutsbegriff sind Rechtsgüter für den Gesetzgeber gewissermaßen naturrechtlich vorgegeben. Der Gedanke geht auf *Birnbaum* zurück, der eine „natürliche“, vom positiven Recht unabhängige Definition des Verbrechens suchte.²³ Rechtsgüter können danach als verletz- bare, schützbare Zustände,²⁴ abstrakte Werte der Sozialordnung²⁵ oder aber als vergeistigte ideelle Werte²⁶ beschrieben werden.

Nach einem normativen Verständnis²⁷ ist Rechtsgut das, was der Gesetzgeber als solches ausweist, also das, was er als (straf-)rechtlich schützenswert empfindet²⁸ und in seinen Augen „als Bedingung gesunden Lebens der Rechtsgemeinschaft für diese von Wert ist, an dessen unveränderter und ungestörter Erhaltung sie nach seiner Ansicht ein Interesse hat, und das er deshalb durch seine Normen vor unerwünschter Verletzung oder Gefährdung zu sichern bestrebt ist.“²⁹ Im grundgesetzlichen Wertesystem bedeutet dies, dass der Strafgesetzgeber den Bürgern ein freies und friedliches Zusammenleben unter Gewährleistung aller verfassungsrechtlich garantierten Grundrechte sicherstellen soll.³⁰ Rechtsgüter können damit als „Gegebenheiten oder Zwecksetzungen, die dem einzelnen und seiner freien Entfaltung im Rahmen eines auf dieser Zielvorstellung aufbauenden sozialen Gesamtsystems oder dem Funktionieren dieses Systems selbst nützlich sind“³¹ beschrieben werden. Dass Güter aus einem vorpositiven Werturteil entstehen, mag zwar vorstellbar sein, soll jedoch in einer „wertplura-

21 *Stratenwerth* FS Lenckner, S. 377 (388).

22 *Hassemer* Theorie, S. 19; *Kudlich* ZStW 127 (2015), 635 (643).

23 *Birnbaum* Rechtsgutverletzung und Verbrechen, passim.

24 *Jäger* Strafgesetzgebung und Rechtsgüterschutz, S. 13.

25 *Jescheck/Weigend* S. 257.

26 *Baumann/Weber/Mitsch/Eisele* AT § 2 Rn. 10.

27 Auch formaler oder systemimmanenter Rechtsgutsbegriff genannt.

28 *Engländer* ZStW 127 (2015), 616 (620).

29 *Binding* Die Normen, S. 353 ff.

30 *Roxin* AT I § 2 Rn. 7.

31 *Roxin* AT I § 2 Rn. 7.

listischen oder gar multikulturellen Gesellschaft nicht möglich³² sein. Erst durch das demokratische Gesetzgebungsverfahren könne ein Konsens über Werte, der zur Legitimation staatlicher Eingriffe ausreicht, hergestellt werden.³³

Dieser Auffassung hat auch das Bundesverfassungsgericht in der Geschwisterbeischlafentscheidung³⁴ zugestimmt. Es sei nach der grundgesetzlichen Ordnung Sache des demokratisch legitimierten Gesetzgebers, ebenso wie die Strafzwecke auch die mit den Mitteln des Strafrechts zu schützenden Güter festzulegen und die Strafnormen gesellschaftlichen Entwicklungen anzupassen. Diese Befugnis könne nicht unter Berufung auf angeblich vorfindliche oder durch Instanzen jenseits des Gesetzgebers ‚anerkannte‘ Rechtsgüter eingengt werden. Die Grenze strafgesetzgeberischen Handelns „findet ihre Grenze vielmehr [...] nur in der Verfassung selbst, wenn und soweit diese die Verfolgung eines bestimmten Zwecks von vornherein ausschließt.“³⁵ Dies bedeutet indes nicht, dass das Strafrecht damit von der Aufgabe, dem Schutz von Rechtsgütern zu dienen, befreit wäre. Jedoch ist der Gesetzgeber nicht zwingend daran gebunden, bei der Schaffung einer Strafvorschrift ein Schutzgut im Sinne eines anerkannten, vorfindlichen Wertes konkret zu benennen. Er muss hierbei lediglich das verfassungsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip beachten und dafür nach dem *legitimen Zweck* einer Strafnorm suchen.

Wenn im Folgenden von Rechtsgut gesprochen wird, so ist damit die *ratio legis* zu verstehen und damit der hinter einer Norm stehende Grund, der den Gesetzgeber veranlasst hat, in verhältnismäßiger Weise mit den scharfen Mitteln des Strafrechts einzuschreiten.

II. Funktion und Erscheinungsformen des Rechtsguts

Während über den Begriff des Rechtsguts noch keine Einigkeit erzielt wurde, ist eine seiner wichtigsten Funktionen in der Literatur weitgehend geklärt: Die Auslegung eines Straftatbestands muss sich an dem jeweils geschützten Rechtsgut orientieren.³⁶ Darüber hinaus soll der Gedanke, eine

32 *Amelung* in: Rechtsgutstheorie, S. 163.

33 *Amelung* in: Rechtsgutstheorie, S. 163.

34 BVerfGE 120, 224.

35 BVerfGE 120, 224 (242).

36 LK/*Jescheck* 11. Aufl. Vor § 13 Rn. 8; *Maurach/Zipf* AT I § 19 Rn. 17; *Roxin* AT I § 2 Rn. 4.

Norm schütze etwas „hinter“ ihr Stehendes, den Gesetzgeber dazu anhalten, die Geltung von Verhaltensnormen nicht um ihrer selbst willen zu schützen.³⁷ Das Rechtsgut kann also als heuristisches Instrument angesehen werden, das zur Auslegung des Tatbestands, zur Kontrolle der Vereinbarkeit eines Strafgesetzes mit der Verfassung sowie der rechtspolitischen Diskussion dient.³⁸

Rechtsgüter können kategorisiert werden als Individual- und Kollektivrechtsgüter. Erstere dienen den Interessen einer bestimmten Person oder Personengruppe, kollektive Rechtsgüter, die auch als Universalrechtsgüter³⁹ bezeichnet werden, den Interessen vieler Personen oder der Allgemeinheit.⁴⁰

Hefendehl unterteilt kollektive Rechtsgüter weiter in solche, die dem Einzelnen Freiheitsräume schaffen, und solche, die den Staat und seine Rahmenbedingungen schützen.⁴¹ Das Rechtsgut der Steuerhinterziehung kann danach – unabhängig von seiner konkreten Bestimmung – als ein kollektives Gut eingeordnet werden, da es jedenfalls keinem Individuum unmittelbar, sondern vielmehr dem Staat als Ganzem oder der Gesellschaft dienen muss.

III. Bestimmung des Rechtsguts

Obwohl das Rechtsgut in aller Regel der materielle Grund einer Verhaltensnorm ist, ist es im Tatbestand selbst meist nicht ausdrücklich normiert. Deshalb muss nach dem oben Gesagten der dahinterstehende gesetzgeberische Wille Ausgangspunkt der Bestimmung des Rechtsguts eines Tatbestands sein. Obwohl *Schleeb*⁴² noch zum Ergebnis kam, die Frage des Rechtsguts der Steuerhinterziehung sei weitgehend geklärt, ist bei Auswertung der heutigen einschlägigen Literatur eher das Gegenteil der Fall.

37 *Amelung* in: Rechtsgutstheorie, S. 169; *ders.* in: Recht und Moral, S. 277 ff.

38 *Amelung* in: Rechtsgutstheorie, S. 158.

39 *Jescheck/Weigend* S. 259.

40 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 19.

41 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 113 ff.

42 *Schleeb* NJW 1971, 739.

1. Kein Rechtsgut?

Die wohl provokanteste Literaturansicht hält die Steuerhinterziehung für rechtsgutslos. Nach ihr soll durch § 370 AO allein der Ungehorsam gegen den steuerlichen Gesetzesbefehl bestraft werden.⁴³ Im Gegensatz zum Kernstrafrecht sichere das Steuerstrafrecht nicht einmal ein Minimum sozialethischer Wertungen ab, da kein gesellschaftlicher Konsens über die steuerlichen Belastungen bestehe. Die einzelnen Steuergesetze seien – jedenfalls aus Sicht der Steuerpflichtigen – weder materiell gerecht noch logisch zu durchdringen. Wenn aber keine Einsicht in den dem strafrechtlichen Gebot zugrundeliegenden Gesetzesapparat bestehe, dann werde nur der Steuerungehorsam sanktioniert und nicht mehr als die „öffentliche Kasse“ geschützt. Natürlich liegt diese Annahme nahe, da § 370 AO für die Tathandlung auf die Steuergesetze verweist und sich der Verkürzungserfolg auch nur anhand der nach den Steuergesetzen festzusetzenden Steuer bemessen lässt. Wird Absatz 4 in den Blick genommen, scheint es tatsächlich nicht auf die Verletzung irgendeines gesetzgeberisch bestimmten Wertes anzukommen, sondern auf die bloße Verletzung der steuerlichen Gesetzesbefehle.

Der Verstoß gegen gesetzliche Pflichten allein um der gesetzlichen Pflicht willen dürfte als Grund für die Schaffung und Existenz eines Straftatbestands dem Verhältnismäßigkeitsprinzip indes nicht genügen. Näherliegend wäre dann die Ausgestaltung als Ordnungswidrigkeit,⁴⁴ wobei auch eine solche ohne jegliches schützenswerte Interesse unverhältnismäßig sein dürfte. Die eben angeführte Ansicht *Isensees* kann natürlich nicht deshalb abgelehnt werden, weil die Steuerhinterziehung nun einmal ein Straftatbestand und keine bloße Ordnungswidrigkeit ist. Zudem könnte auch eingewandt werden, eine Steuerhinterziehung wäre auch unter der Voraussetzung des Vorliegens einer Täuschung, eines Vermögensschadens und der Bereicherungsabsicht nach § 263 StGB strafbar, weshalb dann ge-

43 *Isensee* NJW 1985, 1007 (1008 f.); *Koblmann* DStJG 6, 1983, 5 (19).

44 Die Frage, ob und warum ein Delikt als Strafvorschrift oder bloße Ordnungswidrigkeit ausgestaltet ist, ist nicht geklärt und kann auch hier nicht geklärt werden. Zwar dient auch das Ordnungswidrigkeitenrecht dem Rechtsgüterschutz (*Roxin* AT I § 2 Rn. 62), nach der hier vertretenen Auffassung obliegt die Bewertung des Unrechtsgehaltes einzelner Verhaltensweisen jedoch dem Gesetzgeber. Dieser kann nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bei Rechtsgutsverletzungen mit Bagatelldarakter oder aus Gründen der Subsidiarität bestimmte Verhaltensweisen dem Ordnungswidrigkeitenrecht unterwerfen.

wisse Steuerverkürzungen mit Kriminalstrafe bedroht würden, andere jedoch nicht, gäbe es den Hinterziehungstatbestand nicht.⁴⁵

Dieser Schluss ist aber nicht zwingend, da nun einmal nicht alle der in § 370 AO benannten Konstellationen vom Gesetzgeber mit Kriminalstrafe bedroht werden müssen und nicht von der Strafbarkeit einer Konstellation auf die Strafbarkeit aller geschlossen werden kann. Wenn sich aber hinter wenigstens einer Begehungsweise des § 370 AO ein Rechtsgut verbirgt, wie etwa das auch von § 263 StGB geschützte Vermögen,⁴⁶ so kann § 370 AO nicht insgesamt vorgehalten werden, er schütze keinerlei Rechtsgut. Dass nicht blind der Steuerungehorsam strafbewehrt ist, wird dadurch deutlich, dass nicht einfach auf den Verstoß gegen steuerliche Pflichten verwiesen, sondern die Tathandlung genau beschrieben und ein Taterfolg, die Steuerverkürzung oder das Erlangen von Steuervorteilen, bestimmt ist. Damit wird erkennbar, dass der Gesetzgeber ein bestimmtes Gut vor Angriffen schützen wollte.⁴⁷ Ein vollkommener gesellschaftlicher Konsens über die Strafbarkeit bestimmter Verhaltensweisen wird sich wohl – abgesehen von den Kapitaldelikten – ohnehin niemals herstellen lassen. Dies ist aber auch nicht nötig, da es – jedenfalls nach der hier vertretenen Ansicht – allein auf die Einschätzung des Gesetzgebers ankommt. Übereinkunft dürfte aber darüber bestehen, dass ganz allgemein Steuern erhoben werden, um den Staat – verstanden als Sozialstaat und Garant für die freiheitliche Grundordnung – zu finanzieren und dieses Ziel nicht durch Steuerhinterziehungen konterkariert werden soll. Damit könnten selbst der hier genannte „Steuergehorsam“ und die „öffentliche Kasse“ ein Rechtsgut für § 370 AO bilden: nämlich die Sicherung der Staatsfinanzierung. Als rechtsgutslos kann die Steuerhinterziehung damit nicht bezeichnet werden.

2. Steueraufkommen

Nach weit überwiegender Auffassung soll § 370 AO „den Anspruch des Staates auf den vollen Ertrag aus jeder einzelnen Steuerart“⁴⁸ oder aber das „öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der

45 Vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler/Peters § 370 Rn. 39 f.

46 Siehe nur MüKo-StGB/Hefendehl § 263 Rn. 1; NK-StGB/Kindhäuser § 263 Rn. 10; Schönke/Schröder/Perron § 263 Rn. 1/2.

47 Hoff Handlungsunrecht, S. 10.

48 Vgl. nur zu § 402 RAO a.F.: RGSt 59, 258 (262); 72, 184 (186); zu § 370 AO: BGHSt 36, 100 (102); ZfZ 1958, 145 (147); BayObLG wistra 1982, 198 (199).

einzelnen Steuern⁴⁹ schützen. Zwar ist das Interesse ein autoritatives Minus zum Anspruch, beides soll aber zum Ausdruck bringen, dass im Interesse aller dem Steuergläubiger seine rechtmäßig auferlegten Steuererträge nicht entgehen sollen. Wenn mit dem hier genannten Anspruch nicht der Steueranspruch aus § 38 AO, sondern der (generelle) Anspruch des Fiskus auf die Steuereinnahmen gemeint ist, wird deutlich, dass dieser Anspruch im Gegensatz zum Anspruch aus § 38 AO durch eine Steuerstraftat nicht real beeinträchtigt werden kann.⁵⁰ Im Übrigen geht es in beiden Fällen um den Schutz des Vermögens des Staats, soweit es über das Steueraufkommen generiert wird.⁵¹ Dies leuchtet ein, da § 370 AO ein betrugsähnliches Delikt ist.⁵²

Kann der Steueranspruch nicht in voller Höhe geltend gemacht werden und entgehen dem Fiskus dadurch Einnahmen, so ist dieses Interesse oder der Anspruch auf das Aufkommen aus der jeweiligen Steuer berührt. Das Vermögen des Staats muss aber nicht unbedingt dauerhaft geschmälert sein, wie sich aus § 370 IV AO und im Besonderen aus dessen Satz 3 ergibt. Hiernach kann eine Steuerverkürzung ja gerade auch dann vorliegen, wenn die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden können oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden dürfen. Fraglich ist deshalb, ob die Steuerhinterziehung einen ganz anderen oder zumindest einen weiteren als rein fiskalischen Schutzzweck hat.

Es ist nicht grundsätzlich ausgeschlossen, dass Rechtsgüter innerhalb einer Strafnorm konkurrieren. Der Diebstahlstatbestand etwa schützt Eigentum und Gewahrsam,⁵³ der Raubtatbestand zudem noch die persönliche Freiheit⁵⁴. Ein solches Dilemma ist auch für das Rechtsgut der Steuerhinterziehung vorstellbar.

49 BGH MDR 1952, 121; *Göggerle* BB 1982, 1851 (1854 ff.); Klein/*Jäger* § 370 Rn. 2; Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 54.

50 Hierzu ausführlicher beim Begriff des Handlungsobjekts S. 45.

51 RGSt 59, 258 (262); 72, 184 (186); zu § 370 AO: BGHSt 36, 100 (102); MDR 1952, 121; ZfZ 1958, 145 (147); BayObLG wistra 1982, 198 (199); *Göggerle* BB 1982, 1851 (1854 ff.); Klein/*Jäger* § 370 Rn. 2; Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 54; *Rolletschke/Kemper* § 370 Rn. 18; *Schmitz* Unrecht und Zeit, S. 95; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 6; *Wulf* Handeln und Unterlassen, S. 262.

52 *Kublen* Grundfragen, S. 37. Auf das Verhältnis des § 370 AO zu § 263 StGB soll an späterer Stelle eingegangen werden.

53 Siehe nur BGHSt 10, 400 (401); OLG Hamm NJW 1964, 1428; Lackner/*Kühl* § 242 Rn. 1;

54 Schönke/*Schröder/Bosch* § 249 Rn. 1.

3. Anspruch auf Offenbarung steuererheblicher Tatsachen

Insbesondere aufgrund des Kompensationsverbots kann es für die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung genügen, dass der Steuerbehörde steuererhebliche Tatsachen vorenthalten werden, dem Fiskus hieraus effektiv aber keine Einnahmen entgehen. Daraus wird teilweise gefolgert, dass der Anspruch des Staats auf pflichtgemäße Offenbarung aller steuererheblichen Tatsachen von § 370 AO zumindest mitgeschützt sein müsse.⁵⁵

Allgemein ergibt sich die Offenbarungspflicht für Beteiligte des Steuerverfahrens aus § 90 I AO, wonach diese verpflichtet sind, an der Ermittlung des Sachverhalts mitzuwirken und die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Nach § 153 AO ist auch nachträglich der fehlerhafte Sachverhalt zu korrigieren. Aber auch in den Einzelsteuergesetzen sind solche Pflichten niedergelegt, wie etwa in §§ 41a, 45a EStG oder § 18 UStG. Nur durch die richtige und vollständige Angabe von steuerpflichtigem Einkommen und Vermögen ist es dem Steuergläubiger möglich, den zu fordernden Betrag korrekt festzusetzen. Da Steueransprüche kraft Gesetzes entstehen, kann der Staat von sich aus nicht feststellen, wie hoch die Ansprüche im Einzelnen sind. Die Steuerbehörde ist somit maßgeblich auf die Einhaltung der Mitwirkungs-, Aufzeichnungs-, Erklärungs-, Auskunftspflichtigen und Anzeigepflichten des Steuerpflichtigen angewiesen. Die Steuerfestsetzung ist ein Massengeschäft, weshalb auch eine eingehende Kontrolle auf Richtig- und Vollständigkeit nicht erfolgen kann, sie beschränkt sich auf Stichproben. Erst diese eigentümliche Lage des Steuergläubigers bewirkt, dass die Gefahr für das Vermögen des Fiskus schon gegeben ist, wenn über einen steuerlich erheblichen Sachverhalt gar nicht oder nicht vollständig aufgeklärt wird oder unrichtige Angaben gemacht werden.⁵⁶ Die Beeinträchtigungen der Sachverhaltsaufklärung werden als sozialetisch missbilligenswert und als einer der Gründe für die Strafwürdigkeit der Steuerhinterziehung eingestuft.⁵⁷

Die Angewiesenheit des Staats auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen stellt per se eine Gefahr für das Steueraufkommen dar und macht dieses besonders empfindlich und verletzlich. Ob der Offenbarungsanspruch da-

⁵⁵ Ehlers/Lohmeyer 4. Aufl. S. 6, die aber von „Erfüllung der Pflichten, welche der Sachverhaltsvermittlung dienen“ sprechen; dies. daran festhaltend 5. Aufl. S. 10 f.; Ehlers FR 1976, 504 (505); Franzen/Gast Einl. Rn. 8 ff.; ders. DStR 1965, 187 (188); Tiedemann ZStW 82 (1970), 969 (979).

⁵⁶ Ehlers FR 1976, 504 (505); Kohlmann/Sander mann StuW 1974, 221 (235).

⁵⁷ Dannecker Steuerhinterziehung, S. 158 f.

durch selbst zum Rechtsgut werden kann, ist aber fraglich. Der Offenbarungsanspruch entspringt dem Steuersystem, das nur über die Mitwirkung des Steuerschuldners funktioniert. Er ist somit nur Mittel zum Zweck, die staatlichen Einkünfte zu sichern. Zwar erfordert § 370 AO eine gewisse „Steuerunehrlichkeit“⁵⁸ und sanktioniert die Verletzung der Erklärungs-pflichten.⁵⁹ Voraussetzung ist aber dennoch, dass in Folge der deliktischen Handlung Steuern verkürzt werden. Käme es tatsächlich ausschließlich darauf an, dass Mitwirkungspflichten verletzt würden, wäre das Rechtsgut bereits hierdurch berührt und der Zusatz „und dadurch Steuern verkürzt“ völlig überflüssig. Die Steuerhinterziehung würde zum schlichten Unternehmensdelikt. Die tatbestandlichen Erfolge der Steuerverkürzung und des Erlangens eines Steuervorteils zu ignorieren dürfte insbesondere aber vor dem Hintergrund der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zum Verbot der Verschleifung von Tatbestandsmerkmalen⁶⁰ nicht durchführbar sein.

Schließlich überzeugt auch das systematische Argument, wegen § 370 IV 3 AO könne es nicht auf das Steueraufkommen ankommen, nicht. Nur weil im Einzelfall kein Steuerausfall erforderlich ist, muss dies nicht grundsätzlich bedeuten, dass nicht das Vermögen geschützt wird. Auch wenn keine tatsächliche Beeinträchtigung des Steueraufkommens eintritt, bleibt eine Gefährdung des Steueraufkommens auch hier möglich. Ein weiteres Argument kann auch aus dem Betrugstatbestand hergeleitet werden. Hier ist Tathandlung die Täuschung. Zur Strafbarkeit führt diese Täuschung jedoch nur, wenn sie eine Vermögensschädigung zur Folge hat.⁶¹ Auch wenn in Einzelfällen ein Schaden trotz wirtschaftlicher Ausgleichenheit von Leistung und Gegenleistung angenommen wurde,⁶² bedeutet dies nicht, dass § 263 StGB zu einem „Vergehen gegen die Wahrheit im Geschäftsverkehr“ verkümmern würde.⁶³ Schließlich kann an der Ansicht, § 370 AO schütze den Anspruch auf steuerliche Offenbarung, auch kritisiert werden, dass § 370 AO damit über § 370 I Nr. 2 AO hinaus auch in der Variante der Nr. 1 AO zum Sonderpflichtdelikt würde,⁶⁴ denn steuerliche Mitwirkungspflichten treffen nur bestimmte Personen. Die nicht

58 So das von der Rechtsprechung entwickelte ungeschriebene Tatbestandsmerkmal RGSt 61, 81 (84), 186 (188); 63, 95 (99); 70, 10 (11); 71, 216 (217).

59 BGH wistra 1997, 302 (303).

60 BVerfGE 126, 170 (198); NJW 2013, 365 (366).

61 RGSt 74, 167 (169); BGHSt 16, 220 (221).

62 Grundlegend BGHSt 16, 321; 23, 300.

63 BGH NStZ 2001, 41 (42).

64 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (55).

zur Mitwirkung Verpflichteten, etwa zur Außenprüfung Beauftragte, könnten dann nicht Täter einer Steuerhinterziehung sein.⁶⁵ Diese Folge wird in Literatur und Rechtsprechung jedoch überwiegend abgelehnt.⁶⁶

Zusammenfassend kann damit festgestellt werden, dass die Erfüllung der steuergesetzlichen Pflichten zumindest nicht alleiniges Rechtsgut des Hinterziehungstatbestands sein kann.

4. Verletzter der Steuerhinterziehung

Zäumt man das Pferd von hinten auf, so kann die Frage nach dem Rechtsgut möglicherweise anhand desjenigen beantwortet werden, der durch die Steuerhinterziehung verletzt ist. Verletzter (im Sinne des § 77 StGB) ist derjenige, in dessen Rechtssphäre durch das konkrete Delikt eingegriffen wird, also der Inhaber des Rechtsguts, das durch den verwirklichten Straftatbestand geschützt wird.⁶⁷ Danach kommt hier zunächst der Hoheitsträger in Betracht, der Gläubiger der jeweiligen Steuer und damit Inhaber des Steueranspruchs ist.

Durch die Steuererhebung soll aber nicht staatliches Vermögen angehäuft werden, sondern sie soll den Finanzbedarf des Staats zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben decken. Wer Steuern hinterzieht, hindert die Erfüllung dieser Aufgaben und schädigt letztlich die Solidargemeinschaft. Nach der Ansicht *Terstegens* seien daher Verletzte einer Steuerhinterziehung die anderen (steuerpflichtigen) Staatsbürger, deren Vermögen auch durch den unlauteren Steuerwettbewerb beeinträchtigt würde, sowie das durch öffentliche Lasten finanzierte Gemeinschaftsleben.⁶⁸ Dem ist entgegenzuhalten, dass die Aufgaben erst im Haushaltsplan des Hoheitsträgers konkretisiert werden und von politischen und wirtschaftlichen Entwicklungen abhängig sind.⁶⁹ Eine konkrete Beeinträchtigung der noch nicht festgelegten durch Steuern zu finanzierenden Aufgaben dürfte daher schwer feststellbar sein. Ebenso dürfte sich nur schwer ein konkreter Vermögensschaden anderer Steuerpflichtiger nachweisen lassen. Die anderen

65 *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 173 f.

66 BGH NStZ 1990, 80 (81); wistra 2007, 112 (114); BayVGH NZWiSt 2014, 275 (277); LG Köln wistra 2015, 404 (408); Klein/Jäger § 370 Rn. 25; *Rolletschke/Kemper* § 370 Rn. 42; *Wulf* Handeln und Unterlassen, S. 92 ff.

67 Vgl. nur RGSt 11, 53 (54); 21, 231; BGHSt 31, 207 (210); LG Hamburg NStZ 2002, 39 (40); Lackner/Kühl § 77 Rn. 6; MüKo-StGB/Mitsch § 77 Rn. 4.

68 *Terstegen* Steuer-Strafrecht, S. 81.

69 *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 175.

Inanspruchgenommenen, der Wettbewerb und das Gemeinschaftsleben können allenfalls mittelbar beeinträchtigt werden.⁷⁰ Gemindert wird nur der große „Einkommenstopf“ des steuererhebenden Hoheitsträgers, aus dem die Mittel zur Erledigung der öffentlichen Aufgaben geschöpft werden. Erst die Summe aller hinterzogenen Abgaben – die aber lediglich grob geschätzt werden kann – könnte eine solche Größenordnung erreichen, die zusätzliche steuerliche Belastungen erfordert. Steuererhöhungen sind aber nur ein Mittel, mit dem der Staat seine wirtschaftliche Handlungsfähigkeit bewahren kann. Eine größere Rolle dürften insoweit Darlehen und Staatsanleihen spielen. Unmittelbar verletzt durch die Steuerhinterziehung ist damit aber zunächst nur der jeweilige Hoheitsträger. Das Vermögen der anderen Steuerpflichtigen und das durch öffentliche Lasten finanzierte Gemeinschaftsleben werden nur mittelbar beeinträchtigt. Beides wird dadurch jedoch nicht zum (weiteren) Rechtsgut der Steuerhinterziehung.

5. Besteuerungssystem

Eine weitere Auffassung sieht neben dem Fiskalvermögen das Besteuerungssystem als Ganzes, verstanden als „die Kombination und Ausgestaltung der verschiedenen Steuern, die in einem Staat erhoben werden“, als geschützt an.⁷¹ Die Erhebung von Steuern verfolge auch mittelbare wirtschafts- und sozialpolitische Ziele. Die Steuerpflichtigen würden, von der steuerbedingten Vermögensentziehung beeinflusst, wirtschaftliche Entscheidungen treffen, die ihrerseits wieder Abläufe auslösten, welche schließlich zu den erwünschten wirtschafts- und sozialpolitischen Zielen führten. Durch die Steuerhinterziehung entziehe sich ein Steuerpflichtiger der konjunkturpolitischen Wirkung der Lenkungsbesteuerung, die mittelbar verfolgten Ziele liefen ins Leere.

Dannecker, der Begründer dieser Auffassung, sieht seine These durch die Parallele zu den speziellen Betrugstatbeständen §§ 264 und 265b StGB bestätigt, bei denen die Kontinuität des Rechtsgüterschutzes dadurch gewährleistet wird, dass zusätzlich zum verfolgten Zweck auch noch das „Instrumentarium zu dessen Verwirklichung“ mitgeschützt wird.⁷² Der Subventionsbetrug, § 264 StGB, etwa soll die Planungs- und Dispositionsfrei-

70 *Seckel* Steuerhinterziehung, S. 45.

71 *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 147.

72 *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 175.

heit im Bereich der Wirtschaftsförderung⁷³ und nach nicht unumstrittener Auffassung über das öffentliche Vermögen hinaus die gesamte Institution der Subvention als staatliches Lenkungsinstrument⁷⁴ und die mit der Lenkung verfolgten wirtschaftspolitischen Ziele⁷⁵ schützen. Dies mache den Subventionsbetrug zum Wirtschaftsdelikt.⁷⁶ Ebenso soll durch den in § 265b StGB unter Strafe gestellten Kreditbetrug neben dem Vermögen des Kreditgebers auch das für das Funktionieren der Volkswirtschaft besonders wichtige Kreditwesen insgesamt geschützt werden.⁷⁷ Die Einführung eines Subventionsbetrugstatbestands wurde maßgeblich darauf gestützt, dass die „mißbräuchliche Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen“, also der Bereich „indirekter Subventionierung“, gemäß § 370 AO strafbar sei, der strafrechtliche Schutz direkter Subventionierung aber dahinter zurückbleibe.⁷⁸ Damit ist die Nähe der beiden Tatbestände offenbar. Ob deshalb aber auch von dem Rechtsgut des später normierten Subventionsbetrugs auf dasjenige der Steuerhinterziehung geschlossen werden kann, ist damit nicht gesagt.

Fraglich ist zudem, ob der Schutz der wirtschaftlichen Dispositionsfreiheit mit dem dahinterstehenden System als staatlicher Institution gleichgesetzt werden kann. Der Schutz der Dispositionsfreiheit geht nämlich regelmäßig mit dem Vermögensschutz einher. Schließlich beinhaltet Letzterer auch immer die Freiheit, das Vermögen in einer bestimmten Weise zu verwenden.⁷⁹ Der Verwendungszweck von Steuern ist im Gegensatz zu dem von Subventionen zunächst auch unbestimmt, weshalb Planung und Verwirklichung durch den Steuerausfall nicht unmittelbar betroffen sind. Die mit den Einnahmen finanzierten staatlichen Aufgaben, Investitionen oder Ausgaben bilden vielmehr ein Rechtsgut mit den Einnahmen selbst. Das hinter der Besteuerung stehende System wird, wenn überhaupt, nur reflexmäßig beeinträchtigt. Die Vermögensentziehung beim Steuerpflichtigen und die damit zusammenhängenden Wirkungen als das von *Dannecker* verstandene Steuersystem bilden nur die Kehrseite des Vermögenszuwach-

73 BT-Drucks. VII/5291 S. 5.

74 Schönke/Schröder/*Perron* § 264 Rn. 4 m.N.; kritisch *Fischer* § 264 Rn. 2a; *Hack* Subventionsbetrug, S. 65 ff.; MüKo-StGB/*Ceffinato* § 264 Rn. 8.

75 LK/*Tiedemann* § 264 Rn. 23.

76 *Sannwald* Subventionsbegriff, S. 65.

77 BT-Drucks. VII/3441 S. 51; OLG Celle wistra 1991, 359; LK/*Tiedemann* § 265b Rn. 10 ff.; a.A. SK-StGB/*Hoyer* § 265b Rn. 6 ff.; MüKo-StGB/*Kasiske* § 265b Rn. 1.

78 BT-Drucks. VII/3441 S. 17.

79 So auch SK-StGB/*Hoyer* § 264 Rn. 13.

ses auf staatlicher Seite durch das Steueraufkommen.⁸⁰ Zwar kann die Gewährung von Steuervorteilen oder die Auferlegung von Steuern im wirtschaftlichen sowie im privaten Bereich politisches Instrument sein, um ökonomische, ökologische oder demographische Ziele zu erreichen.⁸¹ Hauptzweck einer solchen Lenkungsbesteuerung bleibt – so auch nach der Legaldefinition in § 3 I AO – neben dem sozialen oder jedenfalls steuernden Gedanken aber schlicht die Erzielung von Einnahmen.⁸² Dies wird deutlich, wenn der Zeitpunkt nach Entstehen des Steueranspruchs betrachtet wird: Ab diesem Zeitpunkt kommt es nicht mehr auf das Lenkungsziel an; das staatliche Interesse beschränkt sich dann auch bei Sozialzwecksteuern auf die reine Mehrung von Einnahmen.⁸³ § 370 AO ist nicht zu entnehmen, dass auch strafbar sein soll, wer durch sein steuerunehrliches Verhalten diese politischen Ziele konterkariert. Lenkungssteuern sind auch nicht immer von demjenigen abzuführen, der durch sie belastet werden soll, wie etwa das Beispiel der „Öko-Steuer“ zeigt, die den Verbraucher belastet, aber vom Unternehmer abzuführen ist. Sie können daher von dem Betroffenen selbst auch nicht hinterzogen werden.

Die Überlegungen zum Rechtsgut des Kreditbetrugs können auch nicht ohne weiteres auf den Hinterziehungstatbestand angewandt werden, denn § 265b StGB schützt eine privatwirtschaftliche Institution, die Steuererhebung ist aber eine staatliche. Wäre die gesamte Institution „Steuersystem“ unter strafrechtlichen Schutz gestellt, so diene dies nur dem Selbstzweck, nämlich der Verwirklichung der steuerlichen Gesetzesbefehle, und würde den Anforderungen an die Legitimation von Strafe nicht gerecht. Das Steuersystem ist demnach nicht zusätzliches Rechtsgut der Steuerhinterziehung.

6. Gerechte Verteilung der Steuerlast

Im seinem Zinsurteil⁸⁴ hat das BVerfG das aus dem Gleichheitssatz folgende Gebot der gleichmäßigen Lastenverteilung betont. In dem von den Grundsätzen der Gleichheit und der Gesetzmäßigkeit geprägten Schuldschuldverhältnis entspreche der Pflicht des Schuldners zur gesetzmäßigen

80 Vgl. *Subr* Rechtsgut, S. 28.

81 Siehe nur *Schmölders* Finanzpolitik § 38.

82 Maunz/Dürig/Seiler Art. 105 Rn. 56.

83 *Müller-Horn* Steuerliche Nebenleistungen, S. 85.

84 BVerfGE 84, 239.

Steuerzahlung die Pflicht des Gläubigers zur gesetzmäßigen Steuererhebung. Schließlich müssten aber auch bei der Erhebung die Regeln derart ausgestaltet sein, dass sie einen gleichmäßigen Belastungserfolg versprechen. Daraus folgert *Salditt*, der Grundsatz der gleichmäßigen Lastenverteilung müsse den fiskalischen Aspekt der Steuererhebung überlagern.⁸⁵ Der Verfassungsstaat dürfe Steuern nicht schon deshalb erheben, weil er sie brauche, sondern nur wenn und soweit er die steuerlichen Lasten dem Gleichheitssatz entsprechend auferlege. Erst recht müsse das Strafrecht als *ultima ratio* diesem Grundsatz gerecht werden. Durch Steuerhinterziehungen würde der Anspruch eines jeden Bürgers, nur Abgaben tragen zu müssen, die nach dem Prinzip der gleichmäßigen Lastenverteilung erhoben werden, beeinträchtigt. Die Steuerhinterziehung schütze damit nicht das Kollektiv, sondern das Recht eines jeden (ehrliehen) Steuerzahlers, der mit seinen Zahlungen die entgangenen Einnahmen kompensiere.

Fraglich ist jedoch, ob aus einem Grundsatz, der den Gesetzgeber bei der Schaffung von Steuergesetzen und der Steuererhebung bindet, ein Rechtsgut erwachsen kann. Die Entscheidung des BVerfG zur Besteuerung von Kapitaleinkünften geht auf die Rechtsgutthematik nicht ein. Ebenso könnte man erwägen, ob das Gericht nicht der Auffassung ist, es sei doch der Offenbarungsanspruch geschützt, da der Gesetzgeber im Urteil gleichzeitig aufgefordert wird, die Steuerehrlichkeit durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abzustützen.⁸⁶ Der Gedanke *Salditts* zu den tatsächlichen Auswirkungen von Steuerhinterziehungen mag hinsichtlich der Diskussion, ob allein die Verfassungswidrigkeit der Steuernorm zur Strafflosigkeit einer Steuerhinterziehung führt, überzeugen, hat für hiesige Zwecke jedoch keine Relevanz.

In der Regel werden alle Steuerzahler oder jedenfalls eine Gruppe zur Kasse gebeten, wenn Einnahmen ausbleiben, weil Steuern hinterzogen werden. Gerade hier kommt es aber auf einen entscheidenden gedanklichen Schritt an: Soweit der Staat einzelnen Gruppen von Steuerpflichtigen weitere Abgaben auferlegt, tut er dies in der Regel nur, weil ihm diese in seinem Haushalt fehlen und die damit zu finanzierenden Aufgaben sonst nicht erledigt werden könnten. Damit ist die steuerliche Ungleichbelastung wieder nur mittelbare Folge der Steuerverkürzung. Es fehlt hier zudem an der ausreichenden Bestimmbarkeit der Folgen einer Steuerhinterziehung, denn es lässt sich schwer feststellen, bei welcher Höhe von Hin-

85 *Salditt* StraFo 1997, 65 (68); dem zustimmend *Bornheim* StuW 1998, 146 (154).

86 BVerfGE 84, 239 (273).

terziehungsbeträgen Steuererhöhungen notwendig werden und ob oder wie sich der im Einzelfall hinterzogene Betrag auf die Lastenverteilung auswirkt. Ebenso kann nur geschätzt werden, welche Einnahmen dem Fiskus durch Steuerdelikte jedes Jahr entgehen. Letztlich kann die Auffassung *Salditts* damit nicht überzeugen.

IV. Zwischenergebnis

Aus den Überlegungen zum Rechtsgut der Steuerhinterziehung kann Folgendes festgehalten werden: Das Strafrecht dient dem Rechtsgüterschutz. Als Rechtsgut kann im Allgemeinen die *ratio legis* einer Strafvorschrift verstanden werden. Dies ist der hinter einer Regelung stehende Wert, den der Gesetzgeber mit den Mitteln des Strafrechts schützen möchte, wobei er das Verhältnismäßigkeitsprinzip zu beachten hat. Das Rechtsgut der Steuerhinterziehung dient nicht dem Individuum, sondern den Interessen des Staats und damit der Allgemeinheit. Es kann deshalb als Kollektivrechtsgut eingeordnet werden.

Zwar ist zwangsläufige Folge einer Steuerhinterziehung, dass auch die steuerlichen Offenbarungspflichten verletzt werden und dadurch das Besteuerungssystem als Ganzes leidet, da es auf die ehrliche und umfassende Mitwirkung eines jeden Steuerpflichtigen angewiesen ist. Ebenso wird mittelbar das Vermögen anderer Steuerpflichtiger, die wegen der Mindererinnahmen steuerlich stärker belastet werden könnten, geschmälert und auch die gerechte Verteilung der Steuerlast könnte möglicherweise nicht mehr gewährleistet werden. Weder die Offenbarungspflichten noch das Besteuerungssystem oder die mittelbaren Folgen von Steuerhinterziehungen gehören jedoch zum Rechtsgut der Steuerhinterziehung. Das Besteuerungssystem als solches wird auch durch die Vielzahl von Hinterziehungen nicht grundsätzlich infrage gestellt. Die Sanktionierung der Verletzung von Offenbarungspflichten in § 370 AO dient nur dem Zweck, die Steuererhebung zu sichern. Das Vermögen anderer Steuerpflichtiger wird jedenfalls nicht eindeutig nachweisbar beeinträchtigt. Schließlich wäre eine ungerechte Verteilung der Steuerlast nur eine mittelbare Folge von Steuerhinterziehungen. Da nach § 370 AO nur strafbar ist, wer Steuern verkürzt oder einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil erlangt, kann dem Straftatbestand auch nicht vorgehalten werden, er stelle den bloßen Steuerhinterzieher unter Kriminalstrafe. Der Steuerhinterziehungstatbestand dient mit den Mitteln des Strafrechts der Finanzierung des Staats und seiner

Aufgaben. Das von § 370 AO allein geschützte Rechtsgut ist damit das Steueraufkommen.

B. Deliktsnatur der Steuerhinterziehung

Nachdem herausgearbeitet wurde, dass die Strafbarkeit der Steuerhinterziehung den Schutz des Steueraufkommens bezweckt, ist nun die Deliktsart des § 370 AO in den Blick zu nehmen. Es ist also zu untersuchen, wie § 370 AO das staatliche Vermögen schützt.

I. Erfolgsdelikt

Zur Vollendung einer Steuerhinterziehung ist die Verkürzung von Steuern oder die Erlangung eines Steuervorteils erforderlich. Dies sind also die tatbestandlichen Erfolge der Steuerhinterziehung, weshalb man sich weitestgehend einig ist, dass es sich bei § 370 AO um ein Erfolgsdelikt handelt.⁸⁷ Der Begriff Erfolgsdelikt ist von dem des Tätigkeitsdelikts zu unterscheiden, bei dem sich das Unrecht der Tat in einer Handlung des Täters erschöpft, ohne dass es zu einer davon abgrenzbaren Wirkung am Handlungsobjekt, also einem tatbestandlichen Erfolg kommt.⁸⁸ Wenn angenommen wird, die Steuerhinterziehung schütze den Anspruch des Staats auf Offenbarung aller steuererheblichen Tatsachen, begrenzte sich das tatbestandliche Unrecht auf eine reine Tätigkeit, nämlich darauf, gegenüber der Finanzbehörde steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtig oder unvollständig anzugeben. Demnach müsste die Steuerhinterziehung konsequenterweise als reines Tätigkeitsdelikt eingeordnet werden.⁸⁹ Selbst diejenigen, die die steuerlichen Mitwirkungspflichten für das geschützte Rechts-

87 BT-Drucks. VI/1982 S. 193; BGH NJW 2013, 1750 (1752); Adick/Bülte Kap. 17 Rn. 15; noch zu § 392 RAO (1968) Franzen/Gast § 392 Rn. 9; Gössel wistra 1985, 126 (129); Joecks/Jäger/Randt § 370 Rn. 32; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Peters § 370 Rn. 70; Kohlmann/Ransiek § 370 Rn. 56 f.; Seckel Steuerhinterziehung, S. 55.

88 Jescheck/Weigend S. 260, 263.

89 Böhme Kompensationsverbot, S. 60 Fn. 209; Schwarz/Pahlke/Dumke/Webel § 370 Rn. 8 halten die Steuerhinterziehung in der Fallkonstellation des Kompensationsverbots für ein reines Tätigkeitsdelikt.

gut halten, scheinen jedoch nicht daran zu zweifeln, dass die Steuerhinterziehung als Erfolgsdelikt ausgestaltet ist.⁹⁰

II. Verletzungs- oder Gefährdungsdelikt

Mit der Feststellung, dass die Steuerhinterziehung das Herbeiführen eines tatbestandlichen Erfolgs erfordert, ist aber noch nicht die Frage beantwortet, ob es sich bei ihr um ein Verletzungs- oder um ein Gefährdungsdelikt handelt, denn Erfolgsdelikte finden sich in beiden Deliktskategorien.

Bei Verletzungsdelikten ist zur Tatbestandserfüllung eine tatsächliche Schädigung des geschützten Objekts erforderlich. Zu ihnen gehören etwa die Vermögensdelikte wie §§ 253, 263 und 266 StGB. Gefährdungsdelikte lassen sich in zwei Kategorien unterteilen, in konkrete und abstrakte Gefährdungsdelikte.

Erstere erfordern als tatbestandlichen Erfolg den Eintritt einer konkreten, tatsächlichen Gefahr für das geschützte Tatobjekt und damit einen Zustand, bei dem die Verletzung so naheliegend ist, dass es nur vom Zufall abhängt, ob das Objekt beeinträchtigt wird oder nicht. Das Rechtsgut muss bildlich gesprochen an der Verletzung „nah dran“ gewesen sein.⁹¹ Beispielhaft lassen sich hier die Straßenverkehrsdelikte, §§ 315b und 315c StGB, sowie die Brandstiftungsdelikte, §§ 306a II und 306b II StGB, nennen.

Bei abstrakten Gefährdungsdelikten kommt es nicht auf eine sichtbare Wirkung für das Schutzobjekt an; der Eintritt einer Gefahr ist deshalb kein Tatbestandsmerkmal. Es werden vielmehr bestimmte Verhaltensweisen, die erfahrungsgemäß für bestimmte Rechtsgüter im Allgemeinen gefährlich sind, unter Strafe gestellt. Meist beschränken sich abstrakte Gefährdungsdelikte auf eine reine Tätigkeit und sind deshalb typischerweise – jedoch nicht notwendig – Tätigkeitsdelikte.⁹² „Auslöser“ der Strafbarkeit ist damit die gefahrgeneigte, tatbestandsmäßige Handlung. Zu den abstrakten Gefährdungsdelikten gehören etwa die Aussagedelikte §§ 153, 154 StGB,

90 Siehe etwa *Eblers* FR 1976, 504 (505), auch wenn er die Steuerverkürzung nicht „Taterfolg“ nennt; anders dagegen *Tiedemann* JZ 1975, 185 (186), der die Verletzung steuerlicher Mitwirkungspflichten tatsächlich als einziges (Handlungs-)Unrecht zu betrachten scheint.

91 *Rengier* AT § 10 Rn. 10.

92 *Rengier* AT § 10 Rn. 11.