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.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 „Steuerungehorsam"[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): „Verwaltungsungehorsam".

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

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rechtgüter 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 verletzbare, schützbare Zustände,[24] abstrakte Werte der Sozialordnung[25] oder aber als vergeistigte ideelle Werte[26] beschrieben werden.

Nach einem normativen Verständnis[27] ist Rechtsgut das, was der Gesetzgeber als solches ausweist, also das, was er als (straf-)rechtlich schützenswert empfindet[28] 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 desshalb 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.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

listischen oder gar multikulturellen Gesellschaft nicht möglich"[32] 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 Geschwisterbeischlafentscheidung[34] 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 eingeengt 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.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Universalrechtsgüter[39] 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 *Schleeh*[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 *Schleeh* NJW 1971, 739.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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. Naherliegend 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.); *Kohlmann* 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 Bagatellcharakter oder aus Gründen der Subsidiarität bestimmte Verhaltensweisen dem Ordnungswidrigkeitenrecht unterwerfen.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

einzelnen Steuern“[49] 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 Freiheit[54]. 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 *Kuhlen* 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.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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-, Auskunfts- 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 sozialethisch 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/Sandermann* StuW 1974, 221 (235).

57 *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 158 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Erklärungspflichten.[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 Tatbestandsmerkmalen[60] 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 Ausgeglichenheit 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).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

heit im Bereich der Wirtschaftsförderung[73] und nach nicht unumstrittener Auffassung über das öffentliche Vermögen hinaus die gesamte Institution der Subvention als staatliches Lenkungsinstrument[74] und die mit der Lenkung verfolgten wirtschaftspolitischen Ziele[75] 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.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 diente 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 Zinsurteil[84] hat das BVerfG das aus dem Gleichheitssatz folgende Gebot der gleichmäßigen Lastenverteilung betont. In dem von den Grundsätzen der Gleichheit und der Gesetzmäßigkeit geprägten Steuerschuldverhältnis entspräche der Pflicht des Schuldners zur gesetzmäßigen

80 Vgl. *Suhr* 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.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 (ehrlichen) 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 Straflosigkeit 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).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 Mindereinnahmen 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 Steuerungehorsam unter Kriminalstrafe. Der Steuerhinterziehungstatbestand dient mit den Mitteln des Strafrechts der Finanzierung des Staats und seiner

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

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 *Ehlers* 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.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Trunkenheit im Verkehr, § 316 StGB und unter den Brandstiftungsdelikten insbesondere § 306a I Nr. 1 StGB.

Die Deliktskategorien unterscheiden sich meist schon rein äußerlich: Ist eine konkrete Gefahr erforderlich, so ist diese als tatbestandlicher Erfolg in der Vorschrift genannt, so zum Beispiel in §§ 306a II, 306b II Nr. 1, 315b I oder 315c I StGB. In den Vorschriften, die abstrakte Gefährdungsdelikte normieren, ist das Gefahrenerfordernis kein Tatbestandsmerkmal, weshalb durch den Nachweis der Ungefährlichkeit im konkreten Fall grundsätzlich auch die Tatbestandsmäßigkeit nicht entfallen kann.[93] Während in den Vorschriften der abstrakten Gefährdungsdelikte das durch die Vorschrift geschützte und zu gefährdende Rechtsgut nicht genannt ist, bezieht sich bei konkreten Gefährdungsdelikten die Gefahr auf das im Tatbestand genannte Schutzobjekt, dem Handlungsobjekt.[94] Das Handlungsobjekt entspricht in diesen Fällen aber einer „verkörperten Version" des Rechtsguts in Gestalt eines individualisierbaren Gegenstands oder einer Person.[95]

Konkrete und abstrakte Gefährdungsdelikte lassen sich entgegen dem ersten Eindruck nicht durch den Gefahrengrad, also der Wahrscheinlichkeit eines Erfolgseintritts im Sinne einer materiellen Schädigung des Rechtsguts, kategorisieren. Entscheidend ist vielmehr, dass es bei Ersteren dem Richter überantwortet ist, im Einzelfall darüber zu entscheiden, ob es zu einer Gefahr für das genannte Objekt gekommen ist, während bei den abstrakten Gefährdungsdelikten der Gesetzgeber diese Entscheidung vorgenommen hat, indem er die Merkmale der Gefährlichkeit im Gesetz selbst bestimmt hat.[96]

---

93 Eine Ausnahme hat der BGH(St 26, 121 (125) im Fall des § 306a I Nr. 1 StGB unter der sehr engen Voraussetzung in Betracht gezogen, dass es sich bei dem in Brand gesetzten Gebäude um einen leicht überschaubaren Raum handelt und sich der Täter mit lückenlosen Maßnahmen vergewissert hat, dass sich darin niemand befindet.

94 So beschreibt „und dadurch Leib oder Leben eines anderen Menschen oder fremde Sachen von bedeutendem Wert gefährdet" etwa den Gefahrerfolg des § 315c I StGB, welcher nach nicht ganz unumstrittener Ansicht neben der Sicherheit des Straßenverkehrs auch den Schutz der Individualrechtsgüter Leib und Leben und Sachen von bedeutendem Wert bezweckt.

95 *Bley* Grundlagenbescheid, S. 120.

96 *Schröder* ZStW 81 (1969), 7 (17 f.).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Gegenstand der Beeinträchtigung

Zu untersuchen ist im Folgenden, ob zur Vollendung des Steuerhinterziehungstatbestands das Schutzgut verletzt werden muss oder ob seine Gefährdung genügt. Dem vorangestellt ist jedoch zu klären, was bei der Steuerhinterziehung Gegenstand der Verletzung oder Gefährdung ist. Zum Teil wird für die Abgrenzung von Verletzungs- und Gefährdungsdelikten auf die Beeinträchtigung des Rechtsguts abgestellt.[97] Anderen kommt es hingegen darauf an, ob das Handlungsobjekt verletzt oder gefährdet wurde.[98]

Das Handlungsobjekt – oft auch als Tat- oder Angriffsobjekt[99] bezeichnet – ist der Gegenstand, an dem sich die tatbestandliche Handlung „körperlich" vollzieht:[100] Dies kann eine Sache oder ein Mensch sein, beim Diebstahl etwa die fremde Sache oder bei der Körperverletzung eine andere Person. Im Gegensatz zum Rechtsgut kann das Handlungsobjekt durch die tatbestandliche Handlung real angegriffen werden. Das Rechtsgut beinhaltet demgegenüber den ideellen Wert, den der Täter nicht verletzen oder beeinträchtigen kann, sondern dessen Missachtung er durch sein Verhalten zum Ausdruck bringt.[101]

Suhr hält die zusätzliche Unterscheidung zwischen Handlungsobjekt und Rechtsgutsobjekt im Hinblick auf Straftatbestände mit „rechtsgutsfernen" Tatobjekten für erforderlich.[102] Dies seien solche, bei denen sich die Tathandlung an Objekten vollziehe, die mit dem Rechtsgut nichts gemeinsam haben oder sogar das Gegenteil des Rechtsguts seien. Das Handlungsobjekt soll also nur das vom Gesetz beschriebene Objekt sein, der Mensch oder der Gegenstand, auf den sich die konkrete Tat beziehe und auf das die Tathandlung gerichtet sei. Demgegenüber beinhalte das Rechtsgutsobjekt eine enge Bezugnahme zum Rechtsgut. *Suhr* kommt letztlich aber zu dem Ergebnis, in vielen Fällen bestehe kein Unterschied zwischen Hand-

---

97 *Kindhäuser* Gefährdung als Straftat, S. 225; *Stratenwerth/Kuhlen* § 8 Rn. 14; *Suhr* Rechtsgut, S. 44.

98 *Jescheck/Weigend* S. 264; *Roxin* AT I § 10 Rn. 123.

99 *Jescheck/Weigend* S. 260; *Schmidhäuser* AT 5/30.

100 *Maurach/Zipf* AT I § 19 Rn. 14; *Schmidhäuser* AT 5/29.

101 LK/*Jescheck* 11. Aufl. Vor § 13 Rn. 5; *Schmidhäuser* AT 5/27; LK/*Walter* Vor § 13 Rn. 14; insoweit sind die Definitionen etwa bei der Abgrenzung strafloser Vorbereitung vom strafbaren Versuch ungenau, wenn darauf abgestellt wird, es komme auf die „unmittelbare Gefährdung des geschützten Rechtsguts" an, vgl. etwa SK-StGB/*Jäger* § 22 Rn. 19.

102 *Suhr* Rechtsgut, S. 46 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lungs- und Rechtsgutsobjekt. Zudem sei in der Diskussion um das Handlungsobjekt der Steuerhinterziehung regelmäßig das Rechtsgutsobjekt gemeint. Für die folgende Untersuchung soll daher keine begriffliche Unterscheidung vorgenommen werden. Dies ist, wie *Suhr* selbst feststellt, „letztlich völlig überflüssig und ohne Erkenntniswert für die Auslegung des § 370 AO!" Es wird deshalb im Folgenden davon ausgegangen, dass das Handlungsobjekt dem Rechtsgutsobjekt und damit dem durch die Tathandlung angegriffenen Gegenstand entspricht.

Häufig werden Rechtsgut und Handlungsobjekt dergestalt miteinander verbunden, dass im Tatbestand der konkrete Gegenstand beschrieben wird, der durch das unerwünschte Verhalten oder den unerwünschten Erfolg beeinträchtigt wird. Der abstrakte Wert wird dadurch materialisiert.[103] Bei vielen Tatbeständen entspricht das Handlungsobjekt deshalb dem Rechtsgut, wie etwa bei § 263 StGB, der das Vermögen schützt[104] und eine Schädigung des Vermögens als tatbestandlichen Handlungserfolg voraussetzt. Bei der Steuerhinterziehung kann dies nur anhand des Wortlauts nicht ohne weiteres beantwortet werden. Deshalb ist im Folgenden zu klären, was Handlungsobjekt des Hinterziehungstatbestands ist.

2. Das Handlungsobjekt der Steuerhinterziehung

Obwohl sich die Verkürzung von Steuern als einer von zwei möglichen tatbestandlichen Erfolgen auf den ersten Blick erkennen lässt, kann das Handlungsobjekt des Verkürzungstatbestands nicht derart problemlos identifiziert werden. Was genau muss hier verkürzt werden? Hierzu haben sich zwei Ansichten herausgebildet: Die erste möchte nur die Einnahmen aus der Steuererhebung als Verkürzungsobjekt ansehen, die andere bereits den Anspruch auf diese Einnahmen.

a. Steuereinnahmen

Bis zur Einführung der Abgabenordnung 1977 hieß es in den Vorgängervorschriften des § 370 AO der Reichsabgabenordnung, dass wegen Steuerhinterziehung strafbar ist, „Wer […] bewirkt, daß Steuereinnahmen ver-

103 *Bley* Grundlagenbescheid, S. 120; *Jescheck/Weigend* S. 260.

104 G.h.M. siehe nur SK-StGB/*Hoyer* § 263 Rn. 1; NK-StGB/*Kindhäuser* § 263 Rn. 10; LK/*Tiedemann* Vor § 263 Rn. 18.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

kürzt werden".[105] Aufgrund des insoweit eindeutigen Wortlauts der früheren Gesetzesfassung wurde angenommen, Handlungsobjekt der Steuerverkürzung seien die Steuereinnahmen.[106] Gestützt wurde diese Auffassung auch darauf, dass gemäß § 38 AO[107] die Steuerschuld mit der Verwirklichung des Tatbestands entsteht, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Der Anspruch des Fiskus gegen den Bürger entstehe demnach *ipso iure* und könne später nicht mehr beseitigt oder verändert und somit nicht mehr verkürzt oder beeinträchtigt werden.[108] Beeinträchtigt werde hingegen die Möglichkeit der Finanzbehörde, den richtigen Betrag zu kennen und festzusetzen. Dadurch stimme der festgesetzte Betrag[109] mit dem eigentlichen Anspruch nicht überein. Die Steuerverkürzung trete dann durch das Zurückbleiben der Ist-Einnahme hinter der Soll-Einnahme ein.[110] Durch dieses Verständnis könne zudem auch eine umfassendere Strafverfolgung und damit ein weiterer Rechtsgüterschutz gewährleistet werden, da eine strafbare Verkürzung dann nicht nur bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, sondern auch bei Erhebung der Steuern sowie durch die unberechtigte Geltendmachung von Forderungen möglich sei.[111] Wie oben beschrieben, sollte die Neufassung des § 370 AO wie auch die des § 38 AO inhaltlich keine Änderungen gegenüber ihren jeweiligen Vorgängervorschriften bewirken.[112] Die Beschreibung des Taterfolgs soll sich nur im Wortlaut geändert haben – von „Steuereinnahmen" zu „Steuern".[113] Damit könnte auch heute noch vertreten werden, dass Einnahmen verkürzt werden müssen.

---

105 So in § 359 RAO 1919, § 396 RAO 1931 und § 392 RAO 1968.

106 *Buschmann/Luthmann* Neues Steuerstrafrecht S. 11; *Henke* FR 1966, 188 (191 f.); *Terstegen* Steuer-Strafrecht, S. 88.

107 Zuvor § 3 I StAnpG.

108 *Henke* FR 1966, 188 (192).

109 *Henke* FR 1966, 188 (192) spricht anstelle des festgesetzten Betrags vom Steuer*zahlungs*anspruch.

110 *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 34.

111 *Terstegen* Steuer-Strafrecht, S. 88 f.; *Kohlmann/Sandermann* StuW 1974, 221 (233), die neben den Steueransprüchen auch die Steuereinnahmen als Handlungsobjekt begreifen wollen.

112 BT-Drucks. VI/1982 S. 113.

113 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 13.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

b. Steueranspruch

Nach heute überwiegender Auffassung soll Handlungsobjekt der Steuerhinterziehung jedoch der Steueranspruch sein.[114] Die aktuelle Fassung des § 370 IV 1 AO bestimmt, dass Steuern namentlich dann verkürzt sind, „wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden". Bereits bei einer zu niedrigen Festsetzung sei der Tatbestand verwirklicht, weshalb es nicht um tatsächliche Einnahmen gehen könne.[115] Hingegen könne der Anspruch des Fiskus, der gemäß § 38 AO mit Verwirklichung des Steuertatbestands entsteht, aufgrund der unrichtigen Angaben des Steuerpflichtigen nicht in voller Höhe geltend gemacht werden. Das Handlungsunrecht ist schon im Zeitpunkt der Festsetzung oder Nichtfestsetzung verwirklicht, wenn der Steuerpflichtige unrichtige Angaben über steuererhebliche Tatsachen gemacht hat. Zudem kann ins Feld geführt werden, dass § 26b UStG das Nichtentrichten der in einer Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer als Ordnungswidrigkeit ausweist, es also für die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung nicht darauf ankommt, ob Steuern tatsächlich nicht entrichtet werden, sondern darauf, dass die Festsetzung manipuliert wurde.

Bereits die Bezeichnung „Steuereinnahmen" in § 396 I RAO (1931) wurde trotz des eindeutigen Wortlauts als „irreführend" kritisiert.[116] Der Begriff gehöre zu den Blanketttatbestandsmerkmalen und verweise somit nur auf die zu erzielenden Einnahmen nach den einzelnen Steuergesetzen.[117] Steuereinnahmen könnten auch nur durch Unterschlagung oder Untreue des Finanzbeamten vermindert werden, welche gewiss keine unter § 370 AO fallenden Tathandlungen sind.[118] Die Verkürzung bezeichne das Bewirken der Differenz zwischen dem von Gesetzes wegen entstandenen Anspruch und dem von der Verwaltung festgesetzten Betrag. Hierdurch werde der wirtschaftliche Wert des gesetzlichen Steueranspruchs gemindert.[119]

114 BGHSt 23, 319 (322); 24, 174 (180); *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 169; *Schleeh* NJW 1971, 739 (740); *Welzel* NJW 1953, 486.
115 Vgl. Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 391.
116 *Hartung* Steuerstrafrecht, S. 52; Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 291.
117 *Hartung* Steuerstrafrecht, S. 52, 48.
118 *Welzel* NJW 1953, 486.
119 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 293.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

c. Stellungnahme

Die praktische Bedeutung der Diskussion wurde unter anderem von *Suhr*[120] verneint. Er kommt wie andere zu dem plakativen Ergebnis, es sei nur ein „unfruchtbarer Streit um bloße Worte"[121]. Ob dem zugestimmt werden kann, ist fraglich. Bestreiten wird wohl niemand, dass dem Fiskus durch die Steuerverkürzung und das Erlangen unrechtmäßiger Steuervorteile regelmäßig Einnahmen entgehen, was durch § 370 AO verhindert werden soll. Dass Handlungen wie die Veruntreuung von Steuereinnahmen durch einen Finanzbeamten nicht vom Tatbestand umfasst werden sollen, kann auch nicht bestritten werden. Steuereinnahmen sind deshalb nicht als realer Kassenbestand zu verstehen, sondern als die einzunehmenden Steuerbeträge. Genauso wenig geht es andererseits um die „Vernichtung" des bereits durch das Steuergesetz entstandenen Anspruchs. Der Streit, ob die Steuerverkürzung die Verletzung der Steuereinnahmen oder des Steueranspruchs bedeutet, kann deshalb nicht rein begrifflich entschieden werden, was aber nicht bedeutet, dass der Streit um das Handlungsobjekt keine praktische Relevanz hat.

Es ist schwer vorstellbar, wie eingenommene Steuern anders als durch Unterschlagung oder Untreue verringert werden sollen, wenn die zu zahlende Steuer nicht bereits zuvor auch geringer festgesetzt oder angemeldet wurde als in Höhe des Anspruchs nach § 38 AO. Um eine Verminderung von (beim Staat schon vorhandenen) Steuereinnahmen kann es also nur bei der Tatvariante der Erlangung eines Steuervorteils gehen.[122] Ginge es auch bei der Steuerverkürzung um tatsächliche Einnahmen, so hätte der Wortlaut der Reichsabgabenordnung nicht geändert werden müssen. Der Grund für die Änderung wird in den Gesetzesentwürfen nicht genannt, dürfte aber sein, dass die Widersprüche in der Definition und der Beschreibung der Steuerverkürzung in § 392 I 1 RAO (1968), der von „Steuereinnahmen" sprach, und dessen Absatz 3 Satz 1 erster Halbsatz, demzufolge es genügte, „daß infolge der Tat ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt oder belassen ist", ausgeräumt werden sollten. Mögen dem Fiskus durch die Steuerverkürzung Einnahmen entgehen, so bleibt es doch dabei, dass dem Verlust eine unrichtige Festsetzung oder Anmeldung vorgelagert sein muss. Damit kann es nicht mehr entscheidend sein, ob aufgrund des unrichtigen Bescheids auch ungenü-

120 *Suhr* Rechtsgut, S. 36 ff.
121 So auch *Buschmann/Luthmann*, S. 11; Franzen/Gast/*Samson* 3. Aufl. § 370 Rn. 14.
122 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 291.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gend Steuern entrichtet wurden. Es kommt für die Verkürzung richtigerweise also darauf an, dass der festgesetzte hinter dem gemäß § 38 AO eigentlich festzusetzenden Betrag zurücksteht. Dies entspricht auch dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorgängervorschriften des § 370 IV 1 AO.[123] Handlungsobjekt der Steuerhinterziehung ist damit in der Begrifflichkeit der herrschenden Ansicht der gemäß § 38 AO entstandene Anspruch des Steuergläubigers gegen den Steuerschuldner.

Daraus ergibt sich für das Vorliegen einer Verkürzung, dass es genügt, wenn die festgesetzte Ist-Steuer hinter der Soll-Steuer, also dem Betrag zurückbleibt, der festzusetzen gewesen wäre, „wenn an Stelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben zugrunde gelegt"[124] worden wären. Dies gilt jedenfalls für Veranlagungssteuern, wie der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer mit Ausnahme der Lohnsteuer, bei welchen der zu entrichtende Steuerbetrag erst mittels Steuerbescheids durch die Steuerbehörde festgesetzt wird. Bei Fälligkeitssteuern, also solchen, die durch den Steuerschuldner selbst zu den gesetzlich festgelegten Zeitpunkten anzumelden sind, tritt an die Stelle der Festsetzung durch Steuerbescheid die Anmeldung, §§ 150 I 3, 155 I 1, 167 I 1 AO. So verhält es sich etwa bei der Umsatzsteuer gemäß § 18 UStG, der Lohnsteuer gemäß § 41a EStG, der Kapitalertragsteuer gemäß §§ 44, 45a EStG und der Versicherungsteuer gemäß § 8 VersStG. Der Verkürzungserfolg tritt dann ein, wenn der Fälligkeitszeitpunkt für die Anmeldung überschritten ist.[125]

3. Verletzung oder Gefährdung des Steueranspruchs

Es bleibt nun die Frage offen, ob für die Steuerverkürzung eine bloße Gefährdung der Geltendmachung des Steueranspruchs genügt oder ob die Geltendmachung des Anspruchs vereitelt werden muss.

Überwiegend wird zur Verwirklichung des Tatbestands einer Steuerverkürzung eine konkrete Gefährdung des Steueranspruchs für erforderlich, aber auch für ausreichend gehalten.[126] Hierfür spreche der eindeutige Wortlaut des § 370 IV 1 1. HS AO, der auch den Fall der nur vorläufigen

---

123 Sowohl in § 359 RAO (1919), in § 396 RAO (1931) als auch in § 392 RAO (1968) hieß es: „Es genügt, daß infolge der Tat ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt (…) ist".

124 BGHSt 7, 336 (345); MDR 1976, 770 (771); NStZ 1986, 79.

125 Klein/*Jäger* § 370 Rn. 105.

126 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 392, 57 ff.; *Rolletschke*/Kemper § 370 Rn. 35; Franzen/Gast/*Samson* 3. Aufl. § 370 Rn. 10b.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(§ 165 AO) oder unter Nachprüfungsvorbehalt (§ 164 AO) ergangenen Festsetzung als Steuerverkürzung ansieht. Die Frage, ob in diesen Fällen tatsächlich nur eine Gefährdung des Steueranspruchs vorliegt, dürfte mit Blick auf die hinter diesen Regelungen stehenden gesetzgeberischen Wertungen und der praktischen Anwendung zu verneinen sein.

Die Festsetzung *unter Vorbehalt der Nachprüfung* soll der Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens dienen, indem sie ohne besondere Prüfung nur aufgrund der Angaben des Steuerpflichtigen erfolgt.[127] Der Regierungsentwurf spricht auch davon, dass die Steuerbehörde nach Festsetzung unter Vorbehalt nicht jeden Steuerfall zur endgültigen Erledigung gesondert nachprüfen und insbesondere nicht immer eine Außenprüfung erfolgen müsse, sondern eine genaue Prüfung auch „vom Schreibtisch aus" möglich sei.[128] Damit ist die spätere Nachprüfung zwar grundsätzlich noch möglich. Wenn die Finanzbehörde eine solche in einem unklaren Fall tatsächlich für erforderlich hält, wird sie jedoch von vornherein eine umfassende Prüfung vornehmen, bevor sie den Steuerbescheid erlässt.

Nach dem Wortlaut des § 165 AO besteht bei *vorläufiger Festsetzung* der Steuer noch Ungewissheit darüber, ob überhaupt eine Steuerschuld besteht. Die Regelung soll vor allem jedoch der Verwaltungsvereinfachung dienen. Bei einer vorläufigen Steuerfestsetzung seien die Steuerpflichtigen nicht gezwungen, durch Rechtsbehelfe ihre Fälle offen zu halten, um in den Genuss der für sie günstigen Neuregelung oder Entscheidung des Gerichts zu kommen.[129] Damit soll vermieden werden, dass es zu Massenrechtsbehelfsverfahren kommt. Einkommensteuerbescheide ergehen sehr häufig in einzelnen Punkten nur vorläufig im Sinne von § 165 I 2 Nr. 3 AO, wenn etwa die Abzugsfähigkeit bestimmter Aufwendungen Gegenstand eines Verfahrens bei einem Bundesgericht ist. Für den Steuerpflichtigen hat dies den Vorteil, dass er seinen Bescheid kurzfristig erhält und nicht jahrelang auf den Ausgang eines Verfahrens warten muss.

Bei vorläufiger Festsetzung oder der Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung besteht deshalb die Situation, dass keine endgültige Festsetzung erfolgt und damit auch keine endgültige Steuerverkürzung eintreten kann. Aber auch bei einer vorläufigen Festsetzung und einer Festsetzung unter Vorbehalt ist die Wahrscheinlichkeit einer endgültigen Verkürzung hoch, weil es nur noch vom Zufall abhängt, ob der Steuerfall noch einmal geprüft wird oder der Bescheid noch geändert werden muss. Da die Ver-

127 BT-Drucks. VI/1982 S. 148.
128 BT-Drucks. VI/1982 S. 93.
129 BT-Drucks. XII/5630 S. 98.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

kürzung also höchstwahrscheinlich eintritt, ist es gerechtfertigt, dass die Fälle der vorläufigen Festsetzung und der Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung der endgültigen Festsetzung gleichgestellt und auch als Steuerverkürzung behandelt werden. Auch § 370 IV 1 2. HS AO ist also ein Fall einer Vereitelung der Geltendmachung des Steueranspruchs.

Es kommt jedoch nicht auf eine endgültige im Sinne einer dauerhaften und irreversiblen Vereitelung der Geltendmachung des Anspruchs an, denn eine solche Beeinträchtigung tritt genaugenommen nicht einmal bei der endgültigen unrichtigen oder unterbliebenen Festsetzung ein. Auch hier wird bei Tataufdeckung vor Ablauf der Festsetzungsverjährung (§ 169 II 2 AO) der Steuerfall neu aufgerollt und der Anspruch in korrekter Höhe festgesetzt. Für die Frage der Beeinträchtigung des Steueranspruchs kommt es also nicht darauf an, ob die Finanzbehörden den Anspruch trotz mangelhafter Angaben noch geltend machen können.

Damit muss die Geltendmachung des Steueranspruchs als Handlungsobjekt nicht nur gefährdet, sondern vereitelt werden, damit ein hinreichend konkretisierter Angriff auf das Steueraufkommen erkennbar ist, der die Strafbarkeit rechtfertigt.

Zwar hat der BGH in einer jüngeren Entscheidung im Erwirken eines unrichtigen Feststellungsbescheids eine Gefährdung des Steueranspruchs gesehen und dies für die Annahme einer vollendeten Steuerhinterziehung als ausreichend erachtet.[130] Die Aussage bezieht sich jedoch auf das Erlangen eines Steuervorteils und nicht auf die Verkürzungsvariante.[131] Wenn für das Erlangen eines Steuervorteils (jedenfalls nach Ansicht des 1. Strafsenats) auch eine Gefährdung des Anspruchs genügt, dies für die Steuerverkürzung aber nicht ausreicht, setzt die Steuerverkürzung eine Vereitelung der Geltendmachung des Steueranspruchs voraus. Dieses Ergebnis ist nicht nur widersprüchlich, sondern entspricht auch nicht dem Wortlaut von § 370 I und IV AO, die das Erlangen eines Steuervorteils nicht als einen der Steuerverkürzung vorgelagerten, sondern als einen selbstständigen Fall der Steuerhinterziehung beschreiben, dessen Unrechtsgehalt auch nicht hinter dem der Steuerverkürzung zurückbleibt. Letztlich hat sich der BGH zunutze gemacht, dass über den Begriff des Erlangens eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils noch keine Einigung erzielt wurde.[132] Durch die Übertragung der Rechtsprechung zum Gefährdungsschaden hat das Ge-

130 BGHSt 53, 99 (106); siehe eingehend dazu *Bley* Grundlagenbescheid, passim; *Strohe* Feststellungsbescheid, passim.

131 BGHSt 53, 99 (105).

132 Siehe dazu unten 2. Teil S. 236.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

richt eine systemwidrige Vorverlagerung der Vollendungsstrafbarkeit bei der Steuerhinterziehung in die Versuchs- oder sogar Vorbereitungsphase erreicht.[133]

Als Steuerverkürzung bleibt deshalb auch nach der fragwürdigen Entscheidung des BGH die Vereitelung der Geltendmachung des Steueranspruchs zu verstehen.

4. Verletzung des Steueraufkommens

Wenn der Steueranspruch das Handlungsobjekt der Steuerhinterziehung ist und das Erfordernis der Steuerverkürzung bedeutet, dass nur die Geltendmachung des Steueranspruchs vereitelt werden muss, schließt sich daran die Frage an, ob auch das Steueraufkommen durch die Tatbegehung Schaden nehmen muss. Dies soll im folgenden Abschnitt geklärt werden.

a. Vermögensschaden

In der Regel wird mit der Verringerung des Steueranspruchs auch ein entsprechend verringerter Zahlbetrag einhergehen,[134] denn mit dem Unterlassen der Festsetzung wird es in den meisten Fällen, in denen die Tat nicht aufgedeckt wird, zu einem völligen Ausfall kommen. Die Steuerverkürzung ist also notwendiges Durchgangsstadium zum Schadenseintritt.[135] Natürlich ist mit der Verletzung des Steueraufkommens nicht gemeint, dass der Schaden auch dauerhaft bestehen bleibt. Es kann – wie auch bei anderen Straftaten gegen Vermögenswerte – später noch zu einer Schadenswiedergutmachung kommen, wodurch die Strafbarkeit dem Grunde nach aber nicht entfällt, sondern die Strafe gemildert oder von Strafe abgesehen werden kann, vgl. §§ 46, 46a StGB.[136] Wie es im Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Subventionsbetrug zu lesen ist, soll die Steuerverkürzung eine Verhinderung, Erschwerung oder Gefährdung der vollständi-

133 Vgl. *Beckemper* NStZ 2002, 518 (522); vgl. *Bley* Grundlagenbescheid, S. 196 ff.
134 BGH DStR 2016, 914 (916).
135 *Göggerle* BB 1982, 1851 (1853).
136 Kohlmann/*Schauf* § 370 Rn. 1029; anders ist dies bei den Tätige-Reue-Vorschriften im Besonderen Teil wie etwa §§ 264 V, 264a III, 265b II StGB, bei denen Straflosigkeit eintritt, wenn der Täter den noch nicht erfolgten Schadenseintritt verhindert.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gen Verwirklichung des Steueraufkommens sein.[137] Auch nach dem Wortlaut der Vorschrift scheint eine Verringerung des Steueraufkommens notwendig.[138] Wenn man einen Blick auf die Vorschriften wirft, die nach vollendeter Steuerhinterziehung eingreifen, also etwa § 371 III AO bei der Selbstanzeige, der die Entrichtung der hinterzogenen Steuern zur Voraussetzung für die Strafbefreiung macht, kann nicht geleugnet werden, dass die Steuerhinterziehung im Regelfall ein wirtschaftliches Minus auf Seiten des Fiskus bewirkt. Die Bestimmungen in § 370 IV AO scheinen diesem Befund aber zu widersprechen.

Auch für die Vorgängervorschriften § 396 RAO (1931) und § 392 RAO (1968) war anerkannt, dass eine Minderung von Steuereinnahmen für die Tatvollendung nicht erforderlich ist,[139] obwohl die Vorschriften noch von der Verkürzung von „Steuereinnahmen" sprachen und diese Formulierung kaum anders interpretiert werden kann, als dass nach der zu niedrigen Festsetzung noch ein entsprechender Steuerausfall erfolgen muss. Ein Vermögensschaden im Sinne einer Verletzung des Steueraufkommens ist für eine strafbare Steuerhinterziehung jedenfalls nicht erforderlich.[140]

b. Gefährdungsschaden

Ein Teil der Literatur will die Steuerverkürzung deshalb als schadensgleiche (konkrete) Vermögensgefährdung erfassen.[141] Nur im Fall der endgültigen Festsetzung soll jedoch eine ausreichend konkrete Vermögensgefahr vorliegen. In den anderen Verkürzungsvarianten sei der Gefahrengrad gemindert und soweit die Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehe, liege gar keine Gefahr vor.[142] Die Konstruktion des Gefährdungsschadens wird aber beim Betrug deshalb

137 BT-Drucks. VII/3441 S. 17.
138 *Göggerle* BB 1982, 1851 (1853).
139 RGSt 58, 186 (188): auch eine nachträgliche Tilgung der Steuerschuld lässt die Steuerverkürzung nicht entfallen; BGHSt 24, 178 (181); ZfZ 1961 268 (271); OLG Hamburg NJW 1966, 843 (845); *Leise* Steuerverfehlungen, S. 135.
140 BGHSt 53, 99 (106); 58, 50 (56); wistra 2009, 315 (316); BGH, Urt. v. 10.10.2017 – 1 StR 447/14, BeckRS 2017, 138165 (Emissionszertifikate) Rn. 79; a.A. etwa *Nöhren* Hinterziehung von Umsatzsteuer, S. 121.
141 *Hardtke* Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 144 ff.; *von der Heide* Tatbestands- und Vorsatzprobleme, S. 160; *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 53; Franzen/Gast/*Samson* 3. Aufl. § 370 Rn. 32; *Suhr* Rechtsgut, S. 90.
142 Franzen/Gast/*Samson* 3. Aufl. § 370 Rn. 32.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

verwendet, weil das tatbestandsmäßige Verhalten erfordert, dass der Täuschende „das Vermögen eines anderen […] beschädigt". Insbesondere wird der Gefährdungsschaden aber bei der Untreue, die keine Versuchsstrafbarkeit kennt, erforderlich, um „eklatantes Fehlverhalten"[143] bestrafen zu können, ohne einen endgültigen Schadenseintritt abwarten zu müssen. Natürlich bestehen aber auch hier Zweifel daran, dass die Einbeziehung des Gefährdungsschadens mit dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschriften vereinbar ist.[144] Die Steuerhinterziehung erfordert ihrem Wortlaut nach jedoch gerade keinen Schaden. Vielmehr kommt es für § 370 AO nur auf die Verkürzung des Steueranspruchs unabhängig von der späteren Minderung der Steuereinnahmen an, wodurch die Gefährdung des Steueraufkommens dem beim Fiskus eingetretenen Schaden gleichgestellt ist.[145] Die Steuerverkürzung insgesamt als schadensgleiche Vermögensgefährdung zu erfassen, ist daher weder geboten noch dürften ihre Voraussetzungen vorliegen, wenn gerade nur im Fall der endgültigen Festsetzung eine hinreichend konkrete und bezifferbare Gefahr für das Steueraufkommen besteht.

c. Steueranspruch als Teil des Vermögens

Da nach § 370 IV AO, der überwiegend als Legaldefinition verstanden wird,[146] eine „kassenmäßige Auswirkung"[147] für die Vollendung der Tat nicht erforderlich ist, könnte die Diskrepanz zwischen dem Erfordernis der Steuerverkürzung und dem nicht zwingenden Steuerausfall dadurch gelöst werden, dass der gemäß § 38 AO entstandene Anspruch des Staats schon als Teil des Vermögens begriffen wird. Auch bei §§ 253, 263 oder 266 StGB werden zu dem geschützten Vermögen alle Positionen gezählt, denen der Geschäftsverkehr einen wirtschaftlichen Wert beimisst

143 Schönke/Schröder/*Perron* § 266 Rn. 45.

144 Das BVerfG hält in der Entscheidung zum Präzisierungsgebot bei der Untreue (BVerfGE 126, 170) die Konstruktion jedenfalls grundsätzlich für verfassungsgemäß, verlangt nun aber, dass der durch das Gericht angenommene Nachteil der Höhe nach beziffert und dessen Ermittlung in wirtschaftlich nachvollziehbarer Weise in den Urteilsgründen dargelegt wird.

145 BGH DStR 2016, 914 (916).

146 *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 177; Klein/*Jäger* § 370 Rn. 85; Wannemacher/*Kürzinger* § 370 Rn. 207; Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 233; Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 391.

147 *Franzen*/Gast § 392 Rn. 23.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

und die einer Person nach der Gesamtrechtsordnung zugewiesen sind,[148] worunter auch wirksame und durchsetzbare Ansprüche[149] und eben auch öffentlich-rechtliche Ansprüche, wie die Steueransprüche des Staats aus § 38 AO, fallen. Damit läge natürlich auch ein Vermögensschaden vor, wenn durch die Verletzung der Offenbarungspflichten die Durchsetzung des Anspruchs irgendwie verhindert wird, ohne dass es tatsächlich zu Steuerausfällen kommen muss. Bereits im Verlust des Anspruchs läge dann der Schaden. Wenn die Forderung aber ohnehin nicht realisiert werden kann, weil die geschuldete Steuer mit dem pfändbaren Vermögen nie einzutreiben ist, so müssten hiernach der Schaden und die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung entfallen. Für § 263 StGB ist anerkannt, dass Forderungen, die offensichtlich nicht einbringbar sind und deshalb keinen wirtschaftlichen Wert haben, nicht Gegenstand eines Betrugs sein können.[150] So soll die täuschungsbedingte Stundung einer Forderung oder Rücknahme eines Zwangsvollstreckungsantrags keinen Vermögensschaden begründen, wenn eine Verschlechterung der Vollstreckungsaussichten nicht eintreten konnte, weil der Schuldner im Zeitpunkt der Stundung ohnehin kein pfändbares Vermögen mehr hatte.[151]

Selbst wenn der Steueranspruch wegen Vermögenslosigkeit des Steuerschuldners völlig wertlos ist, kann aber eine strafbare Steuerhinterziehung vorliegen, wenn die erheblichen Tatsachen nicht, unrichtig oder verspätet erklärt werden.[152]

Obwohl ein solch wertloser Anspruch nie auch nur annähernd zum Nominalwert veräußert werden könnte,[153] soll eine Verkürzung in Höhe des Nominalbetrags vorliegen und auch auf Strafzumessungsebene nicht berücksichtigt werden, dass der Anspruch ohnehin nicht realisierbar war.[154] Grund für die Einbeziehung auch dieser Ansprüche soll sein, dass der Fis-

---

148 BGHSt 58, 50 (55); 16, 220 (221) zu den §§ 263 ff. StGB.

149 BVerwG NJW 1990, 1864; *Fischer* § 263 Rn. 91; Schönke/Schröder/*Perron* § 263 Rn. 85.

150 *Fischer* § 263 Rn. 98.

151 RGSt 67, 200 (201 f.); BGH NStZ 2003, 546 (548); OLG Düsseldorf NJW 1994, 3366 (3367).

152 BGHSt 53, 210 (219); 58, 50 (56 f.); *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 55; Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 300; Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 394; Graf/Jäger/Wittig/*Rolletschke* AO § 370 Rn. 10; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 90; anders für das Vollstreckungsverfahren BGHSt 43, 381 (392); a.A. *Gaede* Steuerbetrug, S. 558 ff.

153 *Gaede* Steuerbetrug, S. 531.

154 Dies gilt jedenfalls für die Umsatzsteuerhinterziehung, da der Unternehmer wie ein Treuhänder die Steuerbeträge für den Staat verwaltet BGHSt 53, 210 (219);

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

kus nur durch einen zutreffenden Steuerbescheid einen vollstreckungsfähigen Titel für (zukünftige) Vollstreckungsversuche hat und ansonsten wenigstens den Steueranspruch im Insolvenzverfahren anmelden kann.[155]

Aus diesem Grund wurde ein Ansatz erneut in die Diskussion eingebracht, der den vorhergehenden etwas erweitert: Nicht nur der Steueranspruch selbst, sondern auch die Kenntnis des Steueranspruchs und die damit einhergehende Möglichkeit, ihn vollstrecken zu können, habe einen Vermögenswert.[156] Der Gesetzgeber dürfe davon ausgehen, dass ein Steuerschuldner, der eine ordnungsgemäße Steuererklärung abgibt, auch erfüllungsbereit und -fähig ist.[157] Dies mache den Steueranspruch – wohl unabhängig von seiner Realisierbarkeit im Einzelfall – für den Staat so werthaltig. Verweigere der Schuldner die Festsetzung, werde dem Vermögensinhaber offenbar, dass er auf eine pflichtgemäße Erfüllung nicht mehr vertrauen kann. Wenn die potenzielle Leistungsbereitschaft und -fähigkeit des Steuerpflichtigen ausreiche, um den Steueranspruch als Vermögenswert zu qualifizieren, komme es auch nicht darauf an, ob der Anspruch im Einzelfall aufgrund der Vermögenslosigkeit des Schuldners wertlos ist. Auf diese Art könne die Steuerhinterziehung als Vermögensverletzungsdelikt eingestuft und ihre Parallele zum Betrug beibehalten werden. Für diese Ansicht spricht jedenfalls, dass für den Gläubiger einer Forderung immer ein gewisses Risiko besteht, diese nicht oder nicht vollständig oder nur mit großen Schwierigkeiten eintreiben zu können. Beim Factoring erfolgt deshalb regelmäßig ein Risikoabschlag auf den Nennwert der Forderung.[158] Besteht auch nur die Chance, die Forderung zumindest teilweise – und sei es nur in Höhe von 2 % des Nominalwertes – durchsetzen zu können, haben die Forderung und deren Kenntnis einen – wenn auch geringen – wirtschaftlichen Wert für den Gläubiger.

Zur Finanzierung seiner Auf- und Ausgaben benötigt der Staat jedoch Steuern – und zwar in Form von Geld. Hierfür können ihm mitunter wertlose Steueransprüche nicht helfen, da es für sie keinen Markt und damit keine Verwertungsmöglichkeit gibt. Die Ansicht, die den Anspruch

---

Graf/Jäger/Wittig/*Bülte* AO § 370 Rn. 336; nach MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 90 soll die Vermögenslosigkeit hingegen strafmildernd zu berücksichtigend sein.

155 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 90; vgl. auch Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 300.

156 Zuletzt *Gaede* Steuerbetrug, S. 547 ff.; zuvor schon ähnlich *Göggerle* BB 1982, 1851 ff.

157 *Gaede* Steuerbetrug, S. 549 ff.; *Göggerle* BB 1982, 1851 (1854).

158 MüKo-BGB/*Roth/Kieninger* § 398 Rn. 158.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

selbst als Vermögenswert einordnet, löst letztlich auf normativem Wege die Divergenz des Wortlauts von § 370 I und IV AO und der Parallele zu § 263 StGB auf, beantwortet aber nicht die Frage, ob es zu einem Ausfall von Steuergeldern kommen muss.

d. Vermögensbegriff im Strafgesetzbuch

Die bisher erörterten Erwägungen zu Vermögen und Vermögensschaden stehen unter der Prämisse, dass die Steuerhinterziehung den Vermögensdelikten des StGB und insbesondere dem Betrugstatbestand derart ähnelt, dass sich die Vermögensbegriffe decken. Deshalb soll untersucht werden, welche Gemeinsamkeiten und Unterschiede die Steuerhinterziehung und die Vermögensdelikte des Kernstrafrechts aufweisen und ob die Wertungen zum Vermögensbegriff und -schaden in diesen Strafvorschriften auf § 370 AO übertragbar sind.

(1) Tatbestände zum Schutz privaten Vermögens

Zunächst sind die allgemeinen Straftatbestände zum Schutz des Vermögens, §§ 263 und 266 StGB, kurz in ihren Tatbestandseigenheiten zu beleuchten. Die hier verwendete Bezeichnung ‚Tatbestände zum Schutz privaten Vermögens' bedeutet nicht, dass Betrug und Untreue nicht auch öffentliches Vermögen schützen würden, sondern soll der Abgrenzung zu den Vorschriften §§ 264 und 266a StGB dienen. Diese sollten Strafbarkeitslücken im Bereich des Sozialabgaben- und Subventionsrechts schließen und werden daher im späteren Verlauf als Tatbestände zum Schutz öffentlichen Vermögens bezeichnet.

(a) Betrug, § 263 StGB

Auf den ersten Blick scheint die Steuerhinterziehung ein schlichter Forderungsbetrug gegenüber der Finanzbehörde und zulasten des Steuergläubigers zu sein. Der Steuerpflichtige spiegelt der Behörde einen falschen Sachverhalt vor oder verheimlicht Einkünfte, wodurch der Staat seinen Steueranspruch nicht, erst zu einem späteren Zeitpunkt oder nicht in voller Höhe geltend machen kann. Im Falle des Erlangens eines Steuervorteils spricht der Staat dem Steuerpflichtigen einen Anspruch zu, der ihm nach

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der objektiven Sachlage nicht zustünde. Bei Vorliegen von Täuschung, Irrtum, Vermögensverfügung, -schaden und Bereicherungsabsicht würde dies einen Betrug gegenüber dem Finanzbeamten und zulasten des Staats darstellen. Dennoch wird nach dem spezielleren § 370 AO bestraft, wenn es um Ansprüche und Vermögenswerte geht, die sich aus den Steuergesetzen ergeben oder im Rahmen des Steuerverfahrens angegriffen werden.[159]

§ 263 StGB erfordert seitens des Täters eine Täuschung, aufgrund derer der Getäuschte irrtumsbedingt eine Vermögensverfügung trifft, welche das Vermögen eines anderen, der nicht notwendig mit dem Getäuschten identisch sein muss, schädigt. Auch bei der Steuerhinterziehung ist erforderlich, dass der Täter gegenüber der Finanzbehörde unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht oder sie über solche Tatsachen in Unkenntnis lässt.[160] Es ist also eine Täuschung der Finanzbehörde erforderlich, wobei der Schwerpunkt der Vorwerfbarkeit in der Regel darin liegt, dass der Steuerpflichtige es (teilweise) unterlässt, Angaben zu machen. Während § 263 StGB aber ausdrücklich einen entsprechenden Irrtum des Getäuschten erfordert, ist dies für die Steuerhinterziehung nach dem Wortlaut des § 370 AO nicht der Fall. Auch als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal bildet entgegen der teilweise vertretenen Auffassung in der Literatur[161] der Irrtum des Beamten kein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal.[162] Entscheidend ist vielmehr, ob die Behörde genügend Informationen hat, um die Steuer richtig festsetzen zu können.[163] Auf Ebene der Tathandlung ähneln sich § 263 StGB und § 370 AO demnach zwar in einigen Fällen, stimmen jedoch nicht vollständig überein.

Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Betrugs ist eine Vermögensverfügung des Getäuschten. Erst durch dieses Merkmal wird der Betrug zum Selbstschädigungsdelikt.[164] Eine Vermögensverfügung im Sinne des § 263 StGB liegt in jedem Handeln, Dulden oder Unterlassen, das unmittelbar vermögenswirksam ist. Die Vermögensverfügung ist auch für die

---

159 St. Rspr. seit RGSt 63, 139 (142); BGHSt 36, 100 (101 ff.); MDR 1975, 947; BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 2; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 590.

160 Auf die Begehungsvariante des § 370 I Nr. 3 AO, das pflichtwidrige Unterlassen der Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern, soll hier nicht eingegangen werden.

161 *Hilgers* Täuschung und Unkenntnis, S. 148.

162 St. Rspr. BGHSt 37, 266 (285); 51, 356 (361); NZWiSt 2017, 107 (110).

163 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 579.

164 *Gaede* Steuerbetrug, S. 85, 96; MüKo-StGB/*Hefendehl* § 263 Rn. 300, 303.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

spätere Schadensermittlung von Bedeutung: Für die Saldierung der Vermögensab- und -zuflüsse ist nämlich der Zeitpunkt der Vermögensverfügung entscheidend. Die Saldierung muss ergeben, dass sich das Gesamtvermögen des Betrugsopfers infolge der Verfügung gemindert hat.

Der Wortlaut des § 370 AO sieht eine Vermögensverfügung indes nicht vor und überwiegend wird sie auch als ungeschriebenes Merkmal nicht verlangt.[165] Dies dürfte schon deshalb nicht erforderlich sein, weil im Tatbestand klar beschrieben ist, wozu das Täterverhalten auf Seiten der Finanzbehörde führen muss, namentlich zur unrichtigen Festsetzung durch die Finanzbehörde oder zur Gewährung eines Steuervorteils. Ein der Vermögensverfügung ähnliches Verhalten des Finanzbeamten liegt in manchen Fällen vielleicht vor, ist aber keine Voraussetzung der Steuerhinterziehung.

Weiteres Tatbestandsmerkmal des § 263 StGB ist der Vermögensschaden. Nach dem hier geltenden Prinzip der Gesamtsaldierung tritt ein Vermögensschaden ein, wenn der Gesamtsaldo eine Einbuße an Vermögenswerten aufweist, die nicht durch einen unmittelbaren Vermögenszuwachs kompensiert wird, wobei gesetzliche Rechte und Ausgleichsansprüche außer Betracht bleiben.[166] § 370 AO verlangt indes nicht, dass durch die Tathandlung „das Steueraufkommen geschädigt wird", sondern erfordert eine Verkürzung von Steuern. Auch kommt eine Gesamtsaldierung bei der Steuerhinterziehung bereits wegen Absatz 4 Satz 3 nicht in Betracht, nach dem ‚andere Gründe' die Steuerverkürzung nicht kompensieren können. In formeller Hinsicht unterscheiden sich Betrugs- und Hinterziehungstatbestand auf dieser Ebene also auch.

Für die Vollendung des § 263 StGB ist in subjektiver Hinsicht erforderlich, dass der Täter in der Absicht handelt, sich oder einen Dritten zu Unrecht zu bereichern. Dies setzt zunächst das Streben nach einem Vermögensvorteil voraus, was als günstigere Gestaltung der Vermögenslage im Sinne einer Mehrung des wirtschaftlichen Wertes des Vermögens zu verstehen ist.[167] Der erstrebte Vermögensvorteil muss Kehrseite des Vermögensschadens, mit diesem also stoffgleich sein. Es muss dem Täter darauf ankommen, Vermögen zu seinen eigenen oder zugunsten eines Dritten zu verschieben. Da die Absicht rechtswidriger Bereicherung ein rein subjektives Tatbestandsmerkmal ist, muss der Vermögensvorteil tatsächlich nicht eintreten. Bei der Steuerhinterziehung ist eine solche überschießende In-

165 BGH DStR 2016, 914 (916); a.A. *Hoff* Handlungsunrecht, S. 132.
166 *Rengier* BT I § 13 Rn. 156.
167 NK-StGB/*Kindhäuser* § 263 Rn. 357.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nentendenz nicht gefordert. Für das Erlangen eines Steuervorteils genügt, da es objektives Tatbestandsmerkmal ist, Eventualvorsatz. Zwar dürfte dem Täter einer Steuerhinterziehung selten der zielgerichtete Wille fehlen, einen rechtswidrigen Vorteil für sich oder einen anderen anzustreben[168] und teilweise wird es sogar für selbstverständlich gehalten, dass der Täter auch durch die Steuerverkürzung Steuervorteile für sich oder einen anderen erlangt,[169] erforderlich ist dies aber nicht.

Es lässt sich damit feststellen, dass § 263 StGB sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht deutlich strengere Tatbestandsvoraussetzungen hat und die Schwelle zur Strafbarkeit im Vergleich zu § 370 AO hier weitaus höher angelegt ist. § 370 AO ist demgegenüber an die speziellen Bedürfnisse der Steuerverwaltung angepasst und verzichtet deshalb auf typische Merkmale des Betrugstatbestands, deren Vorliegen bei massenartig ablaufenden Vorgängen häufig nicht nachweisbar wäre.

(b) Untreue, § 266 StGB

Für § 266 StGB ist erforderlich, dass der Täter entweder seine Verfügungs- oder Verpflichtungsbefugnis missbraucht oder seine Vermögensbetreuungspflicht verletzt und dadurch dem Vermögensinhaber einen Nachteil zufügt. Während es für die erste Tatbestandsvariante (Missbrauchsvariante) auf das Überschreiten des rechtlichen Dürfens im Rahmen des rechtlichen Könnens ankommt, fallen unter den allgemeinen Treubruchstatbestand der Variante 2 auch faktisch vermögensrelevante Handlungen und Unterlassungen. Der geforderte Vermögensnachteil entspricht trotz abweichender Formulierung dem Vermögensschaden in den §§ 253, 263 StGB, weshalb an dieser Stelle nicht gesondert darauf eingegangen werden soll. Während der Betrug also ein Angriff von außen auf das Vermögen Dritter ist, sanktioniert § 266 StGB den Entzug von Vermögenswerten von innen heraus. Der Täter hat auf dieses Vermögen ungehinderten Zugriff und soll es im Sinne des Vermögensinhabers verwalten oder verwenden. Im Besteuerungsverfahren stehen sich Steuergläubiger und -schuldner beziehungsweise der Entrichtungspflichtige gegenüber und verfolgen entgegengesetzte wirtschaftliche Interessen. Die Steuern sind in den meisten Fällen zunächst in der Vermögenssphäre des Schuldners und müssen von diesem abgeführt werden.

---

168 *Kuhlen* Grundfragen, S. 84; BT-Drucks. VI/1982 S. 194.
169 Graf/Jäger/Wittig/*Rolletschke* AO § 370 Rn. 176.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die Untreue kann als Sonderdelikt nicht von jedem, sondern nur von solchen Personen begangen werden, die selbst eine Vermögensbetreuungspflicht innehaben.[170] Die Vermögensbetreuung muss eine wesentliche Pflicht des Schuldverhältnisses sein und Eigenverantwortlichkeit oder ein gewisses Maß an Selbstständigkeit zulassen.[171] Täter der Steuerhinterziehung kann aber nicht nur der Steuerpflichtige selbst, sondern auch sein Steuerberater, ein Angestellter und sogar ein außenstehender Dritter sein, da der Straftatbestand neben der Verursachung des Erfolgs keine besondere Täterqualifikation voraussetzt.[172] Bei der Steuerhinterziehung könnte sich eine solche Vermögensbetreuungspflicht aber lediglich für den Steuerpflichtigen und nur daraus ergeben, dass das zu versteuernde Vermögen richtig und vollständig anzugeben und die Steuern abzuführen sind. Die Verletzung der Vermögensbetreuungspflicht bestünde dann darin, dass sich der Täter steuerunehrlich verhält. Die „Betreuung" der Steuern im Interesse des Staats ist indes keine Hauptpflicht des Steuerschuldverhältnisses, sondern geht reflexartig mit der Besteuerung einher. Auch wird dem Steuerpflichtigen kein erwähnenswerter Entscheidungsspielraum für den Umgang mit den Steuern gewährt. Eine Vermögensbetreuungspflicht könnte allenfalls Steuerentrichtungspflichtigen wie dem Arbeitgeber für die Lohnsteuer (§ 41a I 1 Nr. 2 EStG) oder den Kreditinstituten für die Kapitalertragsteuer (§ 44 I 3 EStG) zukommen, da sie fremde Steuern für den Fiskus verwalten müssen. Aus diesem Grund wird auch der Umsatzsteuerhinterziehung ein untreueähnlicher Charakter zugeschrieben.[173] Durch die Umsatzsteuererhebung wird zwar derjenige steuerlich belastet, der eine Leistung empfängt und diese inklusive der darauf entfallenden Umsatzsteuer bezahlen muss, Steuerschuldner ist gemäß § 13a I UStG jedoch der Rechnungsaussteller, der die Steuerbeträge für den Fiskus einbehalten und am Fälligkeitsdatum abführen muss. Eine echte Vermögensbetreuungspflicht stellt aber auch die Pflicht zum Abführen fremder Steuern nicht dar. Bei der Tatvariante des Erlangens eines Steuervorteils ist indes keinerlei Parallele zur Untreue ersichtlich.

170 Graf/Jäger/Wittig/*Waßmer* StGB § 266 Rn. 20.
171 Graf/Jäger/Wittig/*Waßmer* StGB § 266 Rn. 34, 37.
172 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 413.
173 Für die Umsatzsteuer BGHSt 53, 210 (219).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(c) Zum Vermögensbegriff und Vermögensschaden in §§ 263 und 266 StGB

Dem Straftatbestand des Betrugs und dem der Untreue liegt derselbe Vermögensbegriff zugrunde; beide erfordern eine Verletzung des Rechtsguts, dem Vermögen.[174] Der Schutz gilt allen natürlichen und juristischen Personen, also auch dem Staat.[175] Was vom Vermögensbegriff umfasst ist, ist im Einzelnen umstritten. Hier soll die Diskussion aber auf die für den Vergleich relevanten Aspekte beschränkt werden. Nach juristisch-ökonomischer Betrachtungsweise gehören zum Vermögen alle geldwerten Güter einer Person, die ihr nach der Gesamtrechtsordnung zugewiesen sind, nach Abzug der Verbindlichkeiten.[176] In den Anwendungsbereich der §§ 263, 266 StGB fallen damit jedenfalls solche Gegenstände nicht, die keinen wirtschaftlichen Verkehrswert haben, weil für sie kein Markt besteht und wohl wegen des dahinterstehenden erzieherischen oder sicherheitspolitischen Gedankens auch nicht (ver)käuflich sein sollen, so etwa staatliche Sanktionen oder behördliche Zulassungen.[177] Dagegen sollen auch „rechtlich wertlose" Positionen Gegenstand eines Betruges oder einer Untreue sein können: so etwa der Anspruch aus einer Wette, obwohl er gemäß § 762 BGB nicht einklagbar ist,[178] oder eine nichtige Forderung, jedenfalls wenn der Schuldner – und sei es nur aus einem „Rest von Anstandsgefühl"[179] – erfüllungsbereit ist.[180] Da sich aber kaum Gegenstände finden lassen, die nicht auf irgendeine Weise gegen Geld übertragbar wären, sind auch solche Gegenstände zum Vermögen zu zählen, denen ein wenigstens abstrakter Geldwert zugesprochen werden kann.[181]

Wichtigster Aspekt für die Erfassung eines Gegenstands als Vermögen i.S.v. §§ 263, 266 StGB ist sein wirtschaftlicher Wert. Die Einschränkung nach rechtlichen Gesichtspunkten erfolgt nur, um solche Positionen auszuschließen, die auch sonst keinen Schutz durch die Rechtsordnung genie-

174 BGHSt 58, 50 (55).
175 Siehe nur Schönke/Schröder/*Perron* § 263 Rn. 78a.
176 Ständige Rechtsprechung seit RGSt 16, 1 (3); siehe nur BGHSt 58, 50 (55); NStZ 2016, 596 (598 f.); *Fischer* § 263 Rn. 91; Schönke/Schröder/*Perron* § 263 Rn. 82; MüKo-StGB/*Hefendehl* § 263 Rn. 405 ff., der aber von einem normativ-ökonomischen Vermögensbegriff spricht.
177 Schönke/Schröder/*Perron* § 263 Rn. 78a.
178 RGSt 28, 401 (403); 68, 379 (380).
179 OLG Hamburg NJW 1966, 1525 (1526).
180 LK/*Tiedemann* § 263 Rn. 151.
181 NK-StGB/*Kindhäuser* § 263 Rn. 38.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ßen, etwa weil ihr Besitz verboten ist oder sie aus illegalen und damit nichtigen Geschäften stammen.

Der Vorrang des ökonomischen Aspekts wurde und wird auch heute wieder von einer rein juristischen Betrachtungsweise abgelehnt.[182] Sie definiert das Vermögen als Summe der Vermögensrechte und -pflichten einer Person, ohne Rücksicht auf deren Geldwert oder wirtschaftliche Verkehrsfähigkeit.[183] Anknüpfungspunkt sind die Zuteilungsnormen des Privatrechts und des öffentlichen Rechts, die darüber entscheiden, unter welchen rechtlichen Voraussetzungen wirtschaftliche Positionen die Qualität von Vermögensbestandteilen gewinnen.[184] Diese Betrachtung muss konsequenterweise aber eine Reihe von wirtschaftlichen Gütern, wie etwa die Arbeitskraft, Geschäftsgeheimnisse, den Kundenstamm oder Exspektanzen aus dem strafrechtlichen Vermögensschutz ausschließen, da diese keine subjektiven Rechte sind.[185] Zudem lehnen einige Vertreter des juristischen Vermögensbegriffs die Konstruktion des Gefährdungsschadens ab, da eine Vermögensgefährdung den Rechtsbestand intakt ließe und deshalb keine Schädigung darstellen könne.[186] Viele Positionen, die nicht im privaten Rechtsweg durchsetzbar sind, sind jedoch Gegenstand wirtschaftlichen Austauschs und damit wichtiger Bestandteil des Wirtschaftslebens. Eine rein juristische Betrachtung wird den Bedürfnissen des modernen Wirtschaftsverkehrs nicht gerecht, weshalb diese Ansicht heute überwiegend abgelehnt wird und ein für das Strafrecht eigener, von zivil- oder öffentlich-rechtlichen Wertungen unabhängiger wirtschaftlicherer Vermögensbegriff angelegt wird.[187]

Eine Begrenzung auf Güter und Positionen mit wirtschaftlichem Wert ist auch wegen des Gesetzlichkeitsprinzips aus Art. 103 II GG geboten. Ver-

---

182 *Hefendehl* Vermögensgefährdung, S. 116 f.; NK-StGB/*Kindhäuser* § 263 Rn. 35; *Pawlik* Unerlaubtes Verhalten, S. 259 ff.

183 *Binding* Lehrbuch BT Bd. 1, S. 238, 341; *Gerland* Reichstrafrecht, S. 560, 637; *Merkel* Kriminalistische Abhandlungen II, S. 101; *Naucke* Strafbarer Betrug, S. 215.

184 So zum juristisch-ökonomischen Vermögensbegriff *Gallas* FS Eberhard Schmidt, S. 401 (408).

185 MüKo-StGB/*Hefendehl* § 263 Rn. 367.

186 *Binding* Lehrbuch BT Bd. 1, S. 300; *Naucke* Strafbarer Betrug, S. 215. Es dürfte allerdings nicht zwingende Folge einer juristischen Betrachtungsweise sein, den Gefährdungsschaden nicht als Schaden anerkennen zu können, sondern vielmehr ein grundsätzliches Problem des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebots.

187 *Cramer* JuS 1966, 472 (474); *ders.* Vermögensbegriff, S. 90 ff.; LK/*Tiedemann* § 263 Rn. 128.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mögen symbolisiert zugleich auch immer die persönliche Entfaltung, Freiheit und das Potenzial des Vermögensinhabers.[188] Wären all diese Werte vom Vermögensbegriff der §§ 263, 266 StGB auch erfasst, würde dies zu einer uferlosen Ausdehnung der Strafbarkeit führen. Deshalb muss für die Strafbarkeit ein objektiv messbarer, quantifizierbarer Schaden feststellbar sein. Auch das BVerfG hat in seiner Entscheidung zur Vereinbarkeit des Untreuetatbestands mit dem Bestimmtheitsgebot hervorgehoben, dass wirtschaftliche Merkmale bei der Konkretisierung des Vermögens bei den Delikten im StGB eine entscheidende Rolle spielen und Ausgangspunkt zur Feststellung des Vermögensschadens sein müssen.[189] Juristische und normative Ansatzpunkte zur Bestimmung des Schadens sind demgegenüber häufig dem Verdacht der Verfassungswidrigkeit wegen Verstoßes gegen das Gesetzlichkeitsprinzip ausgesetzt.[190] Erst das Erfordernis eines messbaren Geldwertes unterscheidet das von §§ 263 und 266 StGB geschützte Vermögen von Eigentum und Besitz oder Gewahrsam, die unabhängig von ihrem Verkehrswert durch die §§ 242 ff. StGB sozusagen gegen „körperliche" Angriffe geschützt sind.[191] Hier genügt eine rein formale Zuordnung der Sache zum Berechtigten.[192]

Für die Ermittlung des Vermögensschadens ist das Gesamtvermögen des Geschädigten zu betrachten.[193] Es erfolgt eine Gesamtsaldierung all dessen, was im Zeitpunkt der Verfügung aus dem Vermögen des Opfers abgeflossen und was ihm zugeflossen ist. Wird die Vermögensminderung durch den Zugang einer wirtschaftlich gleichwertigen Position kompensiert, entsteht kein Schaden. Durch eine solche Gesamtbetrachtung sollen Fälle ausgeschlossen werden, in denen sich das Opfer zwar „über's Ohr gehauen" fühlt, objektiv das Vermögen aber nur anders zusammengesetzt ist. Das Opfer ist dann lediglich in seiner Dispositionsfreiheit im Umgang mit einzelnen Vermögensbestandteilen beeinträchtigt worden, die Vermögensmasse wurde jedoch nicht geschmälert.[194] Nach der rein juristischen Betrachtung, die das Vermögen nicht als Einheit betrachtet, sondern als zu-

188 LK/*Tiedemann* Vor § 263 Rn. 20a.
189 BVerfGE 126, 170.
190 Zu den problematischen Fällen *Rönnau* FS Rissing-van Saan, S. 517 (522 ff.); *Saliger* HRRS 2012, 363.
191 Eine Ausnahme bilden insoweit nur die von der Rechtsprechung entwickelten Fallgruppen, in denen die Sache nicht ihrer Substanz, sondern ihrem Sachwert („*lucrum ex re*") nach entzogen wird.
192 *Hartmann* Vermögensbegriff, S. 143 f.; *Rengier* BT I § 2 Rn. 98.
193 Siehe nur *Rönnau* FS Rissing-van Saan, S. 517 (520).
194 *Rönnau* FS Rissing-van Saan, S. 517 (520).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sammengesetzte Einzelbestandteile, wäre eine Saldierung und damit auch eine Schadenskompensation ausgeschlossen,[195] da ein Rechtsverlust auch mit dem Gewinn eines anderen Rechts nicht ausgeglichen werden kann, es sei denn, das Opfer empfände diese Rechte als gleichwertig. Die juristische Betrachtung kommt auch hier zu einer extrem formalen, aber dennoch stark von subjektiven Wertungen abhängigen Sicht, die mit den Bedürfnissen eines freiheitlichen Wirtschaftslebens nicht zu vereinbaren ist.

Grundsätzlich ist damit ein Ausgleich des Verlustes mit einer objektiv gleichwertigen Gegenleistung als möglich anzusehen. Eine Ausnahme ist nur in den durch die Rechtsprechung entwickelten Fallgruppen des sogenannten individuellen Schadenseinschlags anerkannt.[196]

Es soll bei der Untreue sogar der Schaden entfallen, wenn der Täter eigene flüssige Mittel, die zur Deckung ausreichen, ständig zum Ersatz bereithält, sofern er auch „sein Augenmerk darauf richtet, diese Mittel ständig zum Ausgleich benutzen zu können."[197] Dann entspräche der wirtschaftliche Wert des Ausgleichsanspruchs gegen den Täter dem Wert des weggefallenen Vermögensstückes. Obwohl alle Voraussetzungen für einen Vermögensschaden erfüllt sind, kann dieser noch dadurch entfallen, dass der Täter ihn objektiv auszugleichen imstande wäre und ihm dies bewusst ist. Genau diese Möglichkeit ist dem Täter einer Steuerhinterziehung, wie § 370 IV 3 AO es formuliert, verwehrt. Es verwundert jedoch sehr, dass nach der Rechtsprechung des BGH subjektive Elemente zum Ausschluss objektiver Tatbestandsmerkmale führen. Überzeugender wäre es hier, den Schädigungsvorsatz zu verneinen. Eine solche Konstruktion wird zum Teil auch in Fällen des Kompensationsverbots gewählt.[198] Hierauf soll jedoch erst später eingegangen werden.

Anders liegt dies beim vertragsärztlichen Abrechnungsbetrug: Hier nimmt die Rechtsprechung auch dann einen Schaden der Krankenkasse an, wenn die Leistungen zwar in dem abgerechneten Umfang, nicht aber entsprechend den vertraglichen und sozialversicherungsrechtlichen Vereinbarungen erbracht wurden.[199] Die nicht abrechnungsfähige aber abgerechnete Leistung kann danach nicht mit der ersparten abrechnungsfähigen Leistung ausgeglichen werden. Dies beruhe auf einer für den Bereich

---

195 LK/*Tiedemann* § 263 Rn. 128.
196 Zu den Fallgruppen siehe *Rengier* BT I § 13 Rn. 178 ff.
197 BGHSt 15, 342 (344); NStZ 1982, 331; 1995, 233 (234); wistra 1988, 191 (192).
198 BGH wistra 1991, 107 (108); LG Oldenburg wistra 1994, 276.
199 BGH NStZ 1995, 85 (86); NJW 2003, 1198 (1200); 2014, 3170 (3171 f.); OLG Koblenz MedR 2001, 144 (145).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

des Sozialversicherungsrechts geltenden streng formalen Betrachtungsweise. Danach ist eine Leistung insgesamt nicht erstattungsfähig, wenn sie in Teilbereichen nicht den gestellten Anforderungen genügt.[200] Wenn der Leistungserbringer Leistungen unter Verstoß gegen sozialgesetzliche Vorschriften oder vertragliche Vereinbarungen bewirkt habe, steht ihm also keine Vergütung zu, auch wenn diese Leistungen im Übrigen ordnungsgemäß erbracht sind.[201] Erst recht könne der Schaden nicht entfallen, wenn der wirtschaftliche Wert der Leistung für die Krankenkasse mangels erforderlicher Qualifikation des Personals gegen Null ginge. Dass die Krankenkasse von der Leistungspflicht gegenüber dem Versicherungsnehmer befreit sei, stelle keine Gegenleistung für die gezahlte Pflegevergütung dar, da es nur auf das Verhältnis zwischen Leistungserbringer und Krankenkasse ankäme.[202] Der Umstand sei aber bei der Strafzumessung zu berücksichtigen.[203]

Der Schutz des Vermögens der Krankenkasse geht also sehr weit. Hier wird ein Schaden bereits aufgrund eines Verstoßes gegen außerstrafrechtliche Vorschriften aus dem Sozialversicherungsrecht angenommen, selbst wenn die Leistung erbracht wurde. Der strenge Bezug zum Sozialrecht wird dadurch gerechtfertigt, dass die krankenversicherungsrechtlichen Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und finanziellen Stabilität einen überragend wichtigen Gemeinwohlbelang darstellen. Zwar betont der BGH zum Abrechnungsbetrug durch einen Pflegedienstunternehmer, wenn unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt ein Anspruch auf die geltend gemachten Leistungen bestehe, sei der Krankenkasse „wirtschaftlich – nicht lediglich normativ – ein entsprechender Schaden entstanden." Letztlich handelt es sich aber, wie auch das Gericht zu verstehen gibt, um einen formalen Schaden, da die geschädigte Versicherung die ausgezahlten Beträge auch bei ordnungsgemäßer Leistung hätte zahlen müssen und nicht an einen anderen Pflegedienst nachentrichten, also noch einmal zahlen müsse.[204] Dies ist im Rahmen der Strafzumessung zu berücksichtigen.

Es wird beim Abrechnungsbetrug demnach auf einen wirtschaftlichen Vermögensverlust zugunsten eines rein formalen Verständnisses verzichtet. Auch das Vermögen der Krankenkasse erfährt im Rahmen des § 263 StGB also einen besonderen Schutz. Dies kann dadurch erklärt wer-

200 OLG Koblenz MedR 2001, 144 (145).
201 BSG NZS 2006, 29 (31); BGH NJW 2014, 3170 (3171).
202 BGH NJW 2014, 3170 (3171 f.) Rn. 33.
203 BGH NJW 2014, 3170 (3172); 2003, 1198 (1200).
204 BGH NJW 2014, 3170 (3172) Rn. 36.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den, dass das Vermögen streng zweckgebunden, also nur für die Finanzierung der Versicherungsleistungen und damit nur im Sinne der Solidargemeinschaft und im Rahmen der für alle Mitglieder dieser Solidargemeinschaft geltenden Vorschriften verwendet werden darf.[205] Das sich aus den Versicherungsbeiträgen und Zuschüssen des Bundes (§ 221 SGB V) generierende Vermögen der Krankenkassen gehört zwar nicht mehr den Versicherten selbst, dient aber der medizinischen Versorgung eines Großteils der Bevölkerung und ist damit öffentliches oder jedenfalls öffentlichen Zwecken dienendes Vermögen. Damit kann auch die Schadensermittlung beim Abrechnungsbetrug zeigen, dass öffentliches Vermögen einen formaleren strafrechtlichen Schutz und eine andere Behandlung als privates Vermögen erfährt.

(d) Strukturelle Unterschiede

In einer neueren Entscheidung hat der BGH betont, es bestehe keine Ähnlichkeit hinsichtlich der tatbestandlichen Strukturen, des Rechtsguts oder des Deliktscharakters von Steuerhinterziehung und Betrug und Untreue. Er stellt dazu fest: „Sowohl § 263 StGB als auch § 266 StGB verlangen als tatbestandlichen Erfolg eine durch die jeweilige tatbestandsmäßige Handlung verursachte Beeinträchtigung des strafrechtlich geschützten Vermögens einer anderen Person als dem Täter. […] Anders verhält es sich bei § 370 Abs. 1 AO. Die Steuerhinterziehung statuiert mit der Steuerverkürzung und den „nicht gerechtfertigten Steuervorteilen“ alternativ zwei tatbestandsmäßige Erfolge.“[206]

Nicht nur die Taterfolge, sondern auch die Tathandlungen weichen voneinander ab. Dies ist jedoch kein Zufall, sondern historisch begründet. Der in § 370 AO verwendete Begriff der Steuerverkürzung findet sich etwa schon in § 242 des II. Teils, 20. Titel, 7. Abschnitt des Allgemeinen Preußischen Landrechts (PreußALR) wieder, der das „Verkürzen“ von Abgaben und Gefällen unter Strafe stellte. Auch später wurde dieser speziell steuerstrafrechtliche Begriff beibehalten, weshalb davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber gerade keinen Gleichlauf zwischen dem Begriff des Steuerverkürzens und dem in § 263 StGB verwendeten Begriff der Vermögensbeschädigung schaffen wollte. So sieht auch der BGH in dem oben genannten Beschluss in § 370 AO in Abweichung zu § 263 und § 266 StGB kein

205 BVerfGE 113, 167 (203 f.).
206 BGHSt 58, 50 (54).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rechtsgutsverletzungsdelikt. § 370 IV 1 AO lasse im Hinblick auf den Taterfolg der Steuerverkürzung deutlich erkennen, dass die Vollendung der Tat gerade keine tatsächlich eingetretene Beeinträchtigung des tatbestandlich geschützten Rechtsguts, dem öffentlichen Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart, verlange.[207]

Auch eine strukturelle Verwandtschaft dürfte nach der Gesetzesgenese ausscheiden. § 242 PreußALR war nicht in den Abschnitt der Bestimmungen gegen „Defraudation", also bei den Betrugstatbeständen eingeordnet, sondern in den Abschnitt der Vergehen gegen den Staat.[208] Die wohl überwiegende Ansicht sah in der Steuerhinterziehung auch keinen Betrug zulasten des Staats, da die hinterzogenen Steuern noch keine wirklichen, sondern nur zukünftige Forderungen des Staats seien.[209] Die Steuerhinterziehung wurde zwar häufig als Defraudation bezeichnet, dies lag jedoch an § 242 PreußALR a.F., der von „betrüglichem" Vorenthalten der Abgaben sprach. Dies war nach *Temme* jedoch so zu interpretieren, dass das Vorenthalten nur erfasst werden sollte, wenn es vorsätzlich und unter „falscher Vorspiegelung" erfolgte.[210] Auch nach der Gesetzeshistorie zeigt der Blick auf die Straf- und Ahndbarkeit von Verstößen gegen Steuergesetze, dass diese – wenn überhaupt – nicht als „peinlich zu ahndende Verbrechen", also mit Kriminalstrafe bedrohte Betrugstaten, sondern in gesonderten Straftatbeständen als „Gefällsübertretungen", die Verstöße gegen die Abgabengesetze sanktionierten und damit als „regierungspolizeilich zu bestrafende Vergehen" eingeordnet waren. Gewiss sind diese Wertungen angesichts der heutigen liberalen Grundordnung, die auf Steuern zur Finanzierung staatlicher Aufgaben im Sinne des Gemeinwohls setzt und nicht dem Unterhalt des Staatsoberhauptes dient, nur sehr begrenzt übertragbar. Es zeigt aber, dass die beiden Strafvorschriften keine längere gemeinsame Vergangenheit haben und eine diesbezügliche Verwandtschaft ausscheidet.

Im Hinblick auf den Vermögensbegriff ist festzustellen, dass § 263 und § 266 StGB für die Erfüllung des Tatbestands weitaus deutlicher an wirtschaftlichen Interessen des Opfers orientiert sind, als es § 370 AO ist. Für die Vollendung des Tatbestands der Steuerhinterziehung ist es etwa nicht von Bedeutung, ob der Steuerschuldner über ausreichende finanzielle Mit-

207 BGHSt 58, 50 (56).
208 *Temme* Lehre vom strafbaren Betruge, S. 73.
209 So *Temme* Lehre vom strafbaren Betruge, S. 71 zur seiner Meinung nach „unrichtigen Ansicht".
210 *Temme* Lehre vom strafbaren Betruge, S. 73 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tel zur Begleichung seiner Steuerschuld verfügt.[211] Im Gegensatz dazu kann es durchaus gegen die Annahme eines vollendeten Betrugs sprechen, dass beim Täter, der sich betrügerisch einen Forderungsverzicht verschafft hat, im Zeitpunkt der Vermögensverfügung kein pfändbares Vermögen vorhanden war.[212]

(2) Tatbestände zum Schutz öffentlichen Vermögens

Im 22. Abschnitt des StGB sind mit §§ 264 und 266a StGB zwei Strafvorschriften zu finden, die geschaffen wurden, um Strafbarkeitslücken bei betrügerischem oder untreueähnlichem Verhalten, das sich gegen öffentliche Mittel richtet, zu schließen. § 370 AO wurde zur Begründung der Einführung und zur Formulierung der neuen Tatbestände herangezogen, weshalb auch diese „besonderen" Betrugs- und Untreuedelikte kurz im Hinblick auf ihre Gemeinsamkeiten oder Verschiedenheiten mit § 370 AO beleuchtet werden sollen.

(a) Subventionsbetrug, § 264 StGB

Der Subventionsbetrug als eigene Strafvorschrift wurde 1974 in das Strafgesetzbuch aufgenommen und ist deshalb im Vergleich zu den benachbarten Vermögensstraftaten §§ 263, 266 StGB und dem § 370 AO eine relativ junge Strafvorschrift. Er wurde geschaffen, um Strafbarkeitslücken zu schließen und Beweisschwierigkeiten zu beseitigen, die bei der Anwendung von § 263 StGB im Bereich der direkten Subventionierung auftraten. Probleme bereiteten insbesondere Konstellationen, in denen die rein formalen Voraussetzungen für die Subventionsvergabe vorlagen, die Gewährung aber dennoch dem Subventionszweck widersprach oder dem Täter nicht nachgewiesen werden konnte, dass er bewusst getäuscht hatte. Zudem scheiterte die Anwendung des auf Einzelvorgänge ausgerichteten § 263 StGB häufig am Tatbestandsmerkmal der Irrtumserregung, weil „wegen der großen Zahl von pauschalierten Vergabeverfahren eine Prüfung der einzelnen Vergabevoraussetzungen nicht oder nur mit Hilfe des Einsatzes von datenverarbeitenden Einrichtungen stattfindet."[213]

211 BGHSt 58, 50 (56).
212 BGH NStZ 2003, 546 (548); *Fischer* § 263 Rn. 134.
213 BT-Drucks. VII/3441 S. 16.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

§ 264 StGB ist als abstraktes Gefährdungsdelikt ausgestaltet, wobei auch Fälle erfasst werden, in denen die Subvention oder ein Subventionsvorteil tatsächlich zweckwidrig in Anspruch genommen wird.[214] Die Frage, ob ein Vermögensschaden beim Staat eintreten muss, hat der Gesetzgeber hier grundsätzlich mit Nein beantwortet. Ungeklärt ist hingegen, ob § 264 StGB (auch) das staatliche Vermögen oder allein die Planungs- und Dispositionsfreiheit im Bereich der Wirtschaftsförderung schützt.[215] In den ersten Erwägungen zur Einführung der Vorschrift wird auch betont, welche Bedeutung der Betrug zur Erlangung von Subventionen für deren wirtschaftslenkende Kraft hat: Zur Begründung des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung wurde ausgeführt, der Schaden, der für die Volkswirtschaft durch das zweckwidrige Erlangen und die volkswirtschaftliche Fehlleitung öffentlicher Mittel entstehe, betrage oftmals mehrere Millionen Deutsche Mark. Die Wirtschaftslenkung durch staatliche Mittel würde durch Subventionserschleichungen gefährdet und die Volkswirtschaft beeinträchtigt.[216] Die Einfügung in den 22. Abschnitt des Strafgesetzbuches zwischen die Vermögensdelikte §§ 263 und 266 StGB spricht hingegen dafür, dass die Vorschrift zumindest auch den Schutz des Staatsvermögens bezweckt. Natürlich liegt das sozialschädliche Verhalten nicht allein darin, dem Staat Geld zu entziehen, weil sich der Staat durch die Gewährung von Subventionen ganz bewusst selbst „schädigt". Bei zweckwidriger Verwendung wird er aber zusätzlich in seiner Dispositionsfreiheit beeinträchtigt.[217] Vor Einführung des § 264 StGB konnte das Erschleichen von direkten Subventionen nur nach § 263 StGB bestraft werden, wofür jedoch ein Vermögensschaden des Subventionsgebers Voraussetzung ist. Die Rechtsprechung legte § 263 StGB deshalb so weit aus, dass auch Vermögensfehlleitungen als Vermögensschaden qualifiziert wurden.[218]

Diese sogenannte Zweckverfehlungstheorie ablehnend, vertrat *Tiedemann* die Ansicht, dass bei der öffentlichen Haushaltswirtschaft ein anderer Vermögens- und Schadensbegriff als bei „privaten Haushalten" an-

214 BT-Drucks. VII/3441 S. 25.

215 Für das Vermögen als Schutzgut Schönke/Schröder/*Perron* § 264 Rn. 4; nach dem Sonderausschuss für die Strafrechtsreform BT-Drucks. VII/5291 S. 5 soll nur die Planungs- und Dispositionsfreiheit geschütztes Rechtsgut sein.

216 BT-Drucks. VII/3441 S. 15.

217 Bericht und Antrag des Sonderausschusses für die Strafrechtsreform BT-Drucks. VII/5291 S. 3.

218 BGHSt 19, 37 (45); zur Zweckverfehlungslehre nach Einführung des § 264 StGB BGHSt 31, 93 (95); NStZ 2006, 624 (625).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zuwenden[219] und damit sogar innerhalb des (einheitlichen) Betrugstatbestands zu differenzieren sei. Öffentliche Mittel seien Umlaufvermögen und darüber hinaus streng zweckgebunden. Deshalb sei hier das Erreichen des Leistungszwecks relevant und die Dispositionsfreiheit mitgeschützt.[220] *Tiedemann* sprach sich damit gegen den von der Rechtsprechung angewandten formalisierten Schadensbegriff aus, der sich zur Begründung des Schadens allein an den verwaltungsverfahrensrechtlichen Vergabevoraussetzungen orientierte.[221] Auch *Amelung* hatte zuvor schon vertreten, die Sozialschädlichkeit des Subventionsbetruges liege nicht in der wirtschaftlichen Schädigung des Staats im Sinne einer Vermögensverringerung. § 263 StGB erfülle im (Privat-)Wirtschaftssystem eine andere Funktion als bei der staatlichen Einwirkung auf die Wirtschaft.[222] Im privatwirtschaftlichen Bereich habe Vermögen die Funktion, in Geld die Chancen für die Teilnahme am ökonomischen Prozess auszudrücken oder die „gesellschaftlichen Bedürfnisse" des Wirtschaftsteilnehmers zu befriedigen. Deshalb sei für die Vermögensminderung bei Privaten entscheidend, ob sie durch einen entsprechenden Gegenwert ausgeglichen sei oder wenigstens das gesellschaftliche Bedürfnis befriedige. Wenn der Staat das Vermögen in Erfüllung öffentlicher Aufgaben einsetze, handle er dagegen nicht „wirtschaftlich", also in der Erwartung einer – wenn auch nur ideellen – Kompensation, sondern zur Erreichung eines bestimmten (sozial-)politischen Ziels, das ein staatliches Entscheidungsgremium verbindlich beschlossen habe.[223] Daher sei eine Unterscheidung zwischen privatem und öffentlichem Vermögen gerechtfertigt.

Inzwischen ist diese Unterscheidung natürlich insoweit obsolet, als das Erschleichen von Subventionen aus öffentlichen Mitteln nach § 264 StGB unabhängig vom Eintritt eines Vermögensschadens strafbar ist. Sie zeigt aber, dass beim betrügerischen Erlangen von staatlichen Leistungen berücksichtigt werden muss, dass nicht die quantifizierbare Vermögenseinbuße entscheidend ist, sondern andere Aspekte wie die Störung staatlicher Wirtschaftslenkung. Aber unabhängig davon, ob man überhaupt das Vermögen oder allein die Dispositionsfreiheit von § 264 StGB geschützt ansieht, ist festzustellen, dass der Gesetzgeber mit § 264 StGB Handlungen unter Strafe gestellt hat, die typischerweise geeignet sind, eine richtige Pla-

219 *Tiedemann* ZStW 86 (1974), 897 (912).
220 *Tiedemann* ZStW 86 (1974), 897 (911 f.).
221 BGHSt 19, 37 (44 f.).
222 *Amelung* Rechtsgüterschutz, S. 374.
223 *Amelung* Rechtsgüterschutz, S. 375.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nungsentscheidung zu verhindern oder zu beeinträchtigen. Eine konkrete Gefährdung oder Verletzung des staatlichen Vermögens ist jedenfalls nicht erforderlich, sondern nur für die Strafzumessung entscheidend, so etwa, wenn der Täter gemäß § 264 II Nr. 1 StGB „eine nicht gerechtfertigte Subvention großen Ausmaßes erlangt". Der strafrechtliche Schutz des staatlichen Vermögens ist in § 264 StGB damit stark ins Vorfeld eines wirtschaftlichen Schadens verlagert. Zudem geht auch der Schutz deutlich weiter als in § 263 StGB, indem die Freiheit, das Vermögen in einer bestimmten Weise einzusetzen, miteinbezogen und sogar zum Hauptbestandteil des Vermögensverständnisses wird.[224]

(b) Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt, § 266a StGB

§ 266a StGB stellt das Veruntreuen und Vorenthalten von Arbeitsentgelt durch den Arbeitgeber unter Strafe. Die Absätze 1 und 2, die das Vorenthalten der Sozialversicherungsbeiträge betreffen, schützen nach herrschender Meinung das Interesse der Versichertengemeinschaft an der Sicherung des Aufkommens der Mittel für die Sozialversicherung.[225] Vereinzelt wird auch das Vermögen des Sozialversicherungsträgers[226] oder das des Arbeitnehmers[227] als geschützt angesehen. Absatz 3, der das Abführen von Arbeitsentgelt an sonstige private oder öffentliche Stellen betrifft, schützt das Vermögen des Arbeitnehmers,[228] soll aber für die folgende Erörterung außer Betracht bleiben. Der Tatbestand enthält sowohl untreue- als auch betrugsähnliche Elemente: Die Ähnlichkeit zur Untreue liegt darin, dass der Arbeitgeber die Lohnbestandteile, die ihm überlassen wurden, zweckwidrig verwendet, die Betrugsähnlichkeit ergibt sich aus dem Erfordernis des heimlichen Vorgehens gegenüber der Zahlungsstelle beziehungsweise dem Arbeitnehmer selbst.[229] Absatz 2, der unter Strafe stellt, wenn der Arbeitgeber der Zahlungsstelle über sozialversicherungsrechtlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder sie darüber in Unkenntnis lässt und dadurch Arbeitgeberbeiträge vorenthält, lehnt

224 Vgl. *Tiedemann* ZStW 86 (1974), 897 (919).
225 BVerfG NJW 2003, 961; BGH NStZ 2006, 227 (228); Lackner/Kühl/*Heger* § 266a Rn. 1; BeckOK-StGB/*Wittig* § 266a Rn. 2.
226 SK-StGB/Hoyer § 266a Rn. 3 f.
227 LK/*Gribbohm* 11. Aufl. § 266a Rn. 5, 7.
228 BT-Drucks. X/5058 S. 31; BAG NJW 2005, 3739 (3740); OLG Celle NJW 1992, 190; *Fischer* § 266a Rn. 2.
229 Schönke/Schröder/*Perron* § 266a Rn. 2.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sich ausweislich des Gesetzesentwurfs an § 370 AO an.[230] Nach Ansicht des Rechtsausschusses, der dies nicht weiter begründet hat, bedarf die Aufbringung der Mittel der Sozialversicherung, ebenso wie die des Steueraufkommens, eines besonderen strafrechtlichen Schutzes.[231] Beide Vermögensmassen werden über Zahlungen eines Großteils der Bevölkerung in einen Topf generiert, aus dem die Bedürfnisse Vieler befriedigt werden müssen. Diese Vermögenstöpfe sind keine bestimmten oder bestimmbaren Kassenbestände, sondern unterliegen ständigen Zu- und Abflüssen, wobei die Verwendung des Vermögens streng zweckgebunden ist.[232]

§ 266a I StGB ist ein echtes Unterlassungsdelikt, beinhaltet wegen der Stichtagsbezogenheit aber auch Elemente eines Erfolgsdelikts.[233] Der Tatbestand ist verwirklicht, wenn der Arbeitgeber es unterlässt, die geschuldeten Arbeitnehmerbeiträge bis zum Fälligkeitstag abzuführen.[234] § 266a II StGB hat ebenso wie Absatz 1 als tatbestandlichen Erfolg das Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen, wobei es sich hier um die Arbeitgeberbeiträge handeln muss. In Anlehnung an § 370 AO muss hier das Vorenthalten aber darauf beruhen, dass der Arbeitgeber gegenüber der Einzugsstelle unrichtige Angaben macht. § 266a StGB spricht ebenso wie § 370 AO nicht von der Verursachung eines Schadens beim Sozialversicherungsträger. Lediglich die Zivilgerichte haben sich im Rahmen von Schadensersatzklagen gemäß §§ 823 II BGB i.V.m. § 266a StGB mit der Frage zu beschäftigen, ob dem Arbeitnehmer oder dem Sozialversicherungsträger durch Vorenthalten der Beiträge ein Vermögensschaden entstanden ist.[235]

Das für § 370 AO viel diskutierte Problem spielt also insofern keine Rolle, als das Vorenthalten deutlich zum Ausdruck bringt, seiner Zahlungspflicht nicht nachzukommen. Nicht ganz geklärt ist hingegen auch hier, ob den Tatbestand erfüllt, wer aufgrund von Zahlungsunfähigkeit seiner Abführungspflicht nicht nachkommt.[236] Beim Vorenthalten von Arbeitnehmerbeiträgen gemäß Absatz 1 führt die Zahlungsunfähigkeit dazu,

---

230 Entwurf eines Gesetzes zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung, vorgelegt von den Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN BT-Drucks. XV/2573 S. 28.

231 Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses BT-Drucks. X/5058 S. 31.

232 BVerfGE 113, 167 (203 f.).

233 Graf/Jäger/Wittig/*Wiedner* StGB § 266a Rn. 33.

234 Schönke/Schröder/*Perron* § 266a StGB Rn. 5.

235 Das BAG sieht § 266a I StGB als Schutzgesetz im Sinne von § 823 II BGB zugunsten des Sozialversicherungsträgers an, BAGE 105, 187 (191).

236 *Bente* wistra 1992, 177 (178); NK-StGB/*Tag* § 266a Rn. 61.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dass die gebotene Handlung nicht möglich ist und kein strafbares Unterlassen vorliegt.[237] Wurde die Zahlungsunfähigkeit hingegen schuldhaft herbeigeführt, wird für die Strafbarkeit an dieses pflichtwidrige Vorverhalten angeknüpft (sogenannte *omissio libera in causa*), weil die Pflicht zur Abführung der sozialversicherungsrechtlichen Arbeitnehmerbeiträge anderen Verbindlichkeiten vorgehe.[238] Für den Arbeitgeberbeitrag ist das bloße Nichtzahlen nicht strafbewehrt, da bei § 266a StGB nur das Vorenthalten infolge der unrichtigen oder unterlassenen Angaben gegenüber dem Sozialversicherungsträger tatbestandlich ist, also nur bei funktionalem Zusammenhang von Tathandlung und Taterfolg in Betracht kommt.[239] Für die Strafbarkeit nach Absatz 2 kommt es auch nicht darauf an, ob die Arbeitgeberbeiträge überhaupt gezahlt werden können. Entscheidend ist allein, dass der Arbeitgeber seine Meldepflichten verletzt und für § 266a II Nr. 2 StGB als echtem Unterlassungsdelikt, dass ihm die Erfüllung dieser Meldepflichten möglich war. Auch für die Strafbarkeit nach § 263 StGB soll es ausreichen, dass der Beitrag irrtumsbedingt nicht festgesetzt und beigetrieben wurde.[240] Die Zahlungsunfähigkeit und die Wertlosigkeit des Anspruchs ist also für die Tatvollendung bei § 266a II StGB ebenso wie bei § 370 AO irrelevant.

Fraglich ist aber, ob ein Vorenthalten von Versicherungsbeiträgen auch dann in Betracht kommt, wenn kein Lohn ausgezahlt wird. Das KG sieht die Lohnzahlung nicht als Voraussetzung für die Entrichtungspflicht an, da die Ansprüche des Sozialversicherungsträgers mit Vorliegen einer versicherungspflichtigen Beschäftigung entstehen (§§ 22 I 1 i.V.m. 2 I, 7 I SGB IV).[241] „Vorenthalten" soll im Gegensatz zum „Einbehalten" der früheren Gesetzesfassung nicht voraussetzen, dass tatsächlich Lohn ausbezahlt wurde.[242] Auch hier kann man eine Abkehr von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise hin zu einem formalen Verständnis des Vorenthaltens sehen. Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen des Arbeitnehmers liegt also auch vor, wenn der Anteil des Sozialversicherungsträgers mangels Lohnauszahlung im konkreten Fall nicht angefallen ist und wegen Zahlungsschwierigkeiten des Arbeitgebers nur schwer durchgesetzt werden könnte, also wirtschaftlich nicht (voll) werthaltig ist.

---

237 BGHSt 47, 318 (320).
238 BGHSt 47, 318 (321).
239 BGH NJW 2011, 3047 f.
240 BGH NJW 2011, 3047 (3048).
241 KG NStZ 1991, 287 (288); a.A. *Bente* wistra 1992, 177 (178).
242 Gesetzentwurf der Bundesregierung BT-Drucks. X/318, S. 25.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(c) Vermögensschutz bei öffentlichem Vermögen

Für die betrachteten Delikte lässt sich festhalten, dass es bei der Schädigung Einzelner oder Privater meist auf eine materielle Verletzung des „Habens" ankommt. Für Taten gegen öffentliches Vermögen oder solches, das einem sehr großen Personenkreis zusteht, ist die Strafbarkeit oft vorverlagert oder es wird auf einen materiellen Schaden verzichtet. Die Vorverlagerung der Strafbarkeit durch den Gesetzgeber geschieht vielleicht nicht immer bewusst, sondern ist dadurch bedingt, dass bei der Schaffung von Tatbeständen wie etwa §§ 264 und 266a StGB auf Tatbestandsmerkmale der „Grundtatbestände" §§ 263 und 266 StGB verzichtet wurde, um Beweiserleichterungen zu ermöglichen und Strafbarkeitslücken zu schließen. Im Fall von § 264 StGB wurde durch den Verzicht auf Tatbestandsmerkmale sogar ein abstraktes Gefährdungsdelikt geschaffen.

Andererseits wird der strafrechtliche Schutz staatlichen Vermögens auch dadurch erweitert, dass die Verfehlung eines Zweckes als Schaden angesehen wird, wie im Falle der Strafbarkeit gemäß § 263 StGB wegen des Erschleichens von Subventionen, oder indem für das Anfallen des Beitrages oder das Entstehen eines Anspruchs auf formelle Gesichtspunkte abgestellt wird, wie etwa bei der Vergütung einer kassenärztlichen Leistung, die nach den sozialgesetzlichen Vorschriften abrechenbar sein muss. Der Vermögensschutz der öffentlichen Hand oder öffentlicher Träger beruht also häufig auf der Sanktionierung der Verletzung von Vorschriften, die massenartig ablaufende Geschehen regeln und deren Missachtung die Vermögenseinbuße gewissermaßen indiziert. Aber auch dort, wo es um die Strafbarkeit von Angriffen auf staatliches oder öffentlich verwaltetes Vermögen nach dem „strengen" § 263 StGB geht, scheinen formale(re) Maßstäbe an die Vermögensbeeinträchtigung angelegt zu werden, die dazu führen, dass ein tatsächlicher „materieller" Schaden häufig nicht eintreten muss.

(3) Anwendbarkeit eines formalen Vermögensbegriffs auf § 370 AO

Auch bei § 370 AO könnte aus den folgenden Gründen ein formalerer Vermögensbegriff anzulegen sein. Zum einen handelt es sich beim Steueraufkommen um öffentliches oder staatliches Vermögen, das, wie soeben gesehen, auch im Rahmen der Vermögensdelikte des Kernstrafrechts häufig eine Sonderbehandlung erfährt. Zum anderen geht es beim Besteuerungsverfahren um ein Massengeschäft, das sich nicht mit anderen Situationen vergleichen lässt, in denen Forderungen Einzelner eingetrieben werden.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Das Verfahren stützt sich maßgeblich auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen und auf das Vertrauen darauf, dass diese sich zum Wohl der Allgemeinheit, aus Gerechtigkeitsempfinden oder wenigstens aus Gesetzesgehorsam oder Angst vor Strafe an ihre steuerlichen Pflichten halten. Zu umfangreichen Kontrollen kommt es verhältnismäßig selten. Ob es effizientere und effektivere Wege gibt, Steuern zu erheben, mag dahinstehen. Jedenfalls hat der Staat diesen für ihn kostengünstigen, verwaltungsarmen und mit geringen Grundrechtseingriffen verbundenen Weg gewählt, wobei ihm bewusst sein muss, dass es auf diese Weise leicht zum Verlust von Steueransprüchen kommen kann. Deshalb kann es dem Fiskus im Besteuerungsverfahren nicht nur darauf ankommen, jeden einzelnen Anspruch in voller Höhe zu kennen und durchzusetzen. Vielmehr scheint ihm die allgemeine Steuermoral wichtiger zu sein als die Zahlungsbereitschaft oder -fähigkeit im Einzelfall und die damit verbundene vollständige Durchsetzung eines jeden Anspruchs. Kennt der Staat viele Ansprüche, hat er einen wirtschaftlichen Spielraum, der es ihm erlaubt, auf einzelne Forderungen (teilweise) zu verzichten, weil sie nicht oder nur unter erheblichem Aufwand einzutreiben wären, wie etwa § 261 AO zeigt. Natürlich ist für die Strafbarkeit die Kausalität der Handlung für den Erfolgseintritt in jedem Fall einzeln zu prüfen. Dennoch kann festgestellt werden, dass es auch beim strafrechtlichen Schutz des Steueraufkommens nicht nur um die im Privatwirtschaftsverkehr bedeutende Rolle der Messbarkeit des Steueranspruchs in Geld geht.

Aber auch bei der Ausfüllung des Begriffs des Steueraufkommens kann nicht völlig auf wirtschaftliche Gesichtspunkte verzichtet werden. Hierfür spricht, dass auch dem Staat ein Anspruch gegen einen dauerhaft vermögenslosen Schuldner oder ein Anspruch, der wegen ‚anderer Gründe' auf null festzusetzen wäre, keine verwendbaren Einnahmen brächte. Bei einem rein formalen oder juristischen Verständnis ohne Bezug zu ökonomischen Gesichtspunkten kämen Zweifel daran auf, ob § 370 AO tatsächlich ein Mittel zur Verteidigung des Steueraufkommens ist, oder ob es nicht doch bloß um den strafrechtlichen Schutz der Mitteilungspflichten geht. Das Rechtsgut ist nach herrschender und auch hier vertretener Ansicht das Steueraufkommen und nicht der Steueranspruch selbst. Dennoch ist zu vermuten, dass die Steueransprüche in der Regel auch einen wirtschaftlichen Wert haben und dass sich durch deren Geltendmachung Einnahmen zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben erzielen lassen. Das Aufkommen setzt sich aber aus Geldbeträgen zusammen und muss wenigstens virtuell vorhanden sein, um für öffentliche Aufgaben verwendet werden zu können. Aus diesem Grund muss der Vermögensschutz des Staats auch

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

im Rahmen von § 370 AO wirtschaftlichen und nicht rein formalen Kriterien folgen.

5. Zwischenergebnis

Trotz des Erfordernisses der Steuerverkürzung ist § 370 AO kein Verletzungsdelikt. Zwar bedeutet die Steuerverkürzung eine Verletzung des Handlungsobjekts und damit die Vereitelung der Geltendmachung des Steueranspruchs. Das Handlungsobjekt bezeichnet denjenigen Gegenstand, an dem sich die tatbestandliche Handlung tatsächlich vollzieht. Handlungsobjekt der Steuerhinterziehung ist – soweit es die Erfolgsvariante der Steuerverkürzung betrifft – entgegen einer früher verbreiteten Annahme nicht die Steuereinnahme selbst, sondern der Anspruch des Staats auf diese. Die Steuerverkürzung besteht somit nicht darin, dass Steuern tatsächlich nicht entrichtet werden, sondern in der Vereitelung der Voraussetzungen für die Steuererhebung, etwa der korrekten und rechtzeitigen Festsetzung. Eine Steuerverkürzung tritt ein, wenn die Geltendmachung des Steueranspruchs vereitelt wird. Der Taterfolg der Steuerhinterziehung entspricht deshalb nicht der Vermögensschädigung im Sinne der §§ 263, 266 StGB. Diese Delikte sind weder strukturell noch in ihrer Schutzrichtung mit der Strafvorschrift der Steuerhinterziehung verwandt. Es ist weder eine Schädigung des Steueraufkommens nötig noch entspricht die Steuerverkürzung einer schadensgleichen konkreten Vermögensgefährdung oder einem Gefährdungsschaden. Vielmehr konnte durch die Betrachtung der Vorschriften zum Schutze öffentlichen Vermögens, wie §§ 264 oder 266a StGB, festgestellt werden, dass staatliches oder einer Solidagemeinschaft zustehendes Vermögen einen weiteren und zum Teil formaleren beziehungsweise vorgelagerten Schutz im Vergleich zu privatem Vermögen erfährt. Die wohl einzige Möglichkeit, die Steuerhinterziehung als Vermögensverletzungsdelikt einzuordnen, bestünde darin, bereits den entstandenen Steueranspruch unabhängig von seiner Durchsetzbarkeit oder wirtschaftlichen Werthaltigkeit als Staatsvermögen zu begreifen und damit einem sehr formalen Vermögensbegriff zu folgen. Der Steueranspruch ist indes nur ein Mittel zur Realisierung des Steueraufkommens, nicht aber schon dessen Bestandteil. Ein umfassenderer Schutz öffentlichen Vermögens ist aber auch dadurch zu erreichen, dass auf einen Schadenseintritt verzichtet und die Schaffung einer Gefahr für das Vermögen als ausreichend erachtet wird, um das Verhalten als strafwürdig zu bewerten. Auch im Falle des § 370 AO ist der Rechtsgüterschutz vorverlagert,

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

weshalb sich das strafbare Verhalten nicht auf die tatsächliche Beeinträchtigung des Steueraufkommens beschränkt. Die Steuerhinterziehung ist damit jedenfalls kein Verletzungsdelikt.

III. Abstraktes oder konkretes Gefährdungsdelikt?

Wenn keine Verletzung des Steueraufkommens nötig ist, muss das tatbestandliche Unrecht also in einer irgendwie gearteten Gefährdung des Steueraufkommens liegen, um den Einsatz von Kriminalstrafe zu legitimieren. Die Ausgestaltung einer Vorschrift als Gefährdungsdelikt hat der Gesetzgeber dort vorgenommen, wo er den Strafrechtsschutz möglichst früh gewähren will.

Oft wird die Steuerhinterziehung ganz allgemein als Gefährdungsdelikt bezeichnet.[243] Während einige Stimmen die Steuerhinterziehung insgesamt für ein abstraktes Gefährdungsdelikt halten,[244] wird sie von der wohl überwiegenden Ansicht als konkretes Gefährdungsdelikt eingeordnet.[245] Wegen des Erfordernisses einer Steuerverkürzung oder des Erlangens eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils als tatbestandliche Erfolge, könne es sich nicht um ein abstraktes Gefährdungsdelikt handeln.[246] Richtigerweise schließt das eine das andere aber nicht aus.[247] Der Erfolg muss ja nicht notwendigerweise eine Verletzung des Rechtsguts beinhalten, sondern kann sich auf einen Gefahrenerfolg[248] beschränken. Dies mag beim Betrug anders sein, was daran liegt, dass Handlungsobjekt und Rechtsgut das Vermögen sind. Damit stellt § 370 AO jedenfalls keinen typischen Fall eines abstrakten Gefährdungsdelikts dar. Im Tatbestand ist aber auch kein Ge-

---

243 BGH DStR 2016, 914 (916); *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 236; *Göggerle* BB 1982, 1851 (1853); *Rolletschke* wistra 2009, 332 (333).

244 Schwarz/Pahlke/*Dumke/Webel* § 370 Rn. 7a; Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 59; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 11.

245 BGHSt 53, 221 (230); NJW 2009, 1979 (1983); BGH, Urt. v. 10.10.2017 – 1 StR 447/14, BeckRS 2017, 138165 (Emissionszertifikate) Rn. 79; *Dallmeyer* ZStW 124 (2012), 711 (723); *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 185; *Gehm* NZWiSt 2015, 116 (117); *Müller-Horn* Steuerliche Nebenleistungen, S. 94; *Rolletschke*/Kemper § 370 Rn. 35.

246 *Buse* UR 2010, 325 (330); *Kribs-Drees* DB 1978, 181; allgemein gegen die Möglichkeit der Einordnung von abstrakten Gefährdungsdelikten als Erfolgsdelikte *Satzger* NStZ 1998, 112 (115).

247 So auch *Jakobs* AT 6/86.

248 Dies wird von *Koriath* GA 2001, 51 (59) mit dem Hinweis bestritten, ein Erfolg läge bei einer bloßen Erfolgsgefahr gerade nicht vor.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

fahrerfolg, wie beispielsweise „und dadurch eine Gefahr für das Steueraufkommen bewirkt", genannt. Auch das Handlungsobjekt bei der Steuerverkürzung, der Steueranspruch, entspricht nicht dem Rechtsgut, dem Steueraufkommen.[249] Im Gegensatz zu „klassischen" konkreten Gefährdungsdelikten im Bereich des Straßenverkehrs, §§ 315 bis 315c StGB, kommt es bei der Steuerhinterziehung nicht zu einem einzigen heiklen Gefahrenmoment für das Rechtsgutsobjekt, bei welchem nachträglich überprüft werden kann, ob das Ausbleiben eines Schadens nur dem Zufall geschuldet ist. Bei der Steuerhinterziehung handelt es sich um ein Delikt, das vom Schreibtisch aus begangen wird und dessen tatbestandlicher Erfolg an einem anderen Schreibtisch eintritt. § 370 AO entspricht demnach auch nicht einem typischen konkreten Gefährdungsdelikt. Anhand der klassischen Merkmale der Gefährdungsdelikte lässt sich § 370 AO also nicht einordnen.

Es soll deshalb durch nähere Betrachtung verschiedener Verkürzungsvarianten untersucht werden, welche Art der Gefahr ihnen jeweils für das Rechtsgut Steueraufkommen innewohnt.

1. Unrichtige und unterbliebene (endgültige) Festsetzung

§ 370 IV 1 1. HS AO sieht die unrichtige oder unterbliebene Festsetzung als Hauptfall der Steuerverkürzung vor. Ist die Steuer erst einmal verkürzt, dürfte sie in Höhe der Verkürzung auch regelmäßig nicht entrichtet werden, denn erfahrungsgemäß wird sich jemand, der sich seiner Zahlungspflicht entziehen wollte, auch später nicht aus freien Stücken dazu entschließen, den Steueranspruch ohne entsprechende Festsetzung zu erfüllen.[250] Allerdings kann der Fehler, solange noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist, seitens des Finanzamtes zwischen einer verkürzten

249 Anders wäre dies nur, wenn man mit *Gaede* und *Hellmann* etwa den Steueranspruch als Teil des geschützten Vermögens begreifen würde, siehe dazu oben S. 48 f.

250 Dies kann natürlich auch anders gesehen werden, da bei der Steuerhinterziehung mit der Selbstanzeige in § 371 AO eine Möglichkeit geschaffen wurde, freiwillige Berichtigungen mit Straffreiheit zu belohnen. „Aus freien Stücken" meint hier aber nicht den Fall einer freiwilligen Selbstanzeige. Eine Selbstanzeige erfolgt im technischen Sinne nämlich noch „freiwillig", wenn der Steuerpflichtige sie nur abgibt, weil er Angst davor hat, auf einer aufgetauchten Steuerdaten-CD gespeichert zu sein, oder in einem Bagatellfall vielleicht sogar einen Hinweis des Finanzamtes bekommen hat.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

oder unterbliebenen Festsetzung und dem Zahlungsausfall bei Fälligkeit noch aufgedeckt werden, wodurch die endgültige Vermögenseinbuße ausbleibt. In der Regel wird die Steuerverkürzung durch unrichtige oder unterbliebene Festsetzung aber zur Verringerung des Steueraufkommens führen, weshalb mit der Festsetzung oder der unterbliebenen Festsetzung bereits eine konkrete Gefahr für das Steueraufkommen eintritt. Die Steuerverkürzung bezeichnet hier also den Gefahrerfolg eines konkreten Gefährdungsdelikts.

2. Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und vorläufige Festsetzung

Die Varianten in § 370 IV 1 2. HS AO, nach denen eine Steuerverkürzung auch eintritt, wenn die Festsetzung nur vorläufig oder unter Nachprüfungsvorbehalt erfolgt, scheinen von einem Steuerschaden aber noch einen Schritt weiter entfernt zu sein, da der Steuerfall noch nicht endgültig abgeschlossen ist. Vorläufige Festsetzung und Festsetzung unter Nachprüfungsvorbehalt sind aber vor allem Instrumente der Finanzbehörde, das Steuerverfahren – auch im Sinne des Steuerpflichtigen – zu beschleunigen und zu vereinfachen.[251] Die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, unter die gemäß § 168 AO auch die Steueranmeldung fällt, könnte ein geringeres Gefahrenpotenzial als die endgültige Festsetzung bergen, weil die Festsetzung nur anhand der Angaben des Steuerpflichtigen erfolgt und eine abschließende Prüfung noch möglich bleibt. Allerdings ist die Steuerbehörde „nicht verpflichtet, alle Steuerfälle zum Zwecke der endgültigen Erledigung nachzuprüfen“[252]. Bei der Fülle an Steuerbescheiden, die jährlich erlassen werden, ist die Wahrscheinlichkeit, dass der Fehler später noch aufgedeckt wird, auch eher gering. Außerdem kann der Vorbehalt selbst auch „jederzeit“, also unabhängig von besonderen Voraussetzungen und ohne abschließende Prüfung aufgehoben werden.[253] Dann wird aus der Festsetzung unter Vorbehalt gemäß § 164 III 1 AO ohne weiteres Tun des Steuerpflichtigen eine endgültige Festsetzung. Letztlich hat es der Steuerschuldner also nicht in der Hand, wann und ob die Steuer endgültig festgesetzt wird und kann sich nicht darauf verlassen, dass sein

251 Siehe S. 44.
252 BFH BStBl. II 1998, 502 (503).
253 BFH BStBl. II 1998, 502; BFH/NV 1989, 341; Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Heuermann* § 164 Rn. 80.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Fehlverhalten noch aufgedeckt wird. Damit hängt es auch bei der Festsetzung unter Vorbehalt nur vom Zufall ab, ob das Steueraufkommen beeinträchtigt wird.[254]

Bei der vorläufigen Festsetzung könnte man annehmen, die Gefährdung sei noch geringer, weil die Finanzbehörde im Zeitpunkt des Erlasses bewusst einen Bescheid erlässt, deren inhaltliche Richtigkeit ungewiss ist.[255] Es kann vorkommen, dass zunächst eine zu niedrige Summe festgesetzt und beigetrieben wird. Tritt nachträglich noch eine Änderung ein, die zu einem betragsmäßigen Null führt, wird der Schaden dadurch aber nicht kompensiert, weil die Steuer, war sie auch zu hoch festgesetzt, im Zeitpunkt der vorläufigen Festsetzung geschuldet war.[256] Wird die zum Zeitpunkt der Festsetzung unsichere Rechtsfrage im Sinne des vorläufigen Bescheids entschieden, wird aus dem vorläufigen gemäß § 165 II 4 AO ein endgültiger Bescheid, ohne dass die Steuerbehörde dies ausdrücklich erklären müsste. Damit liegen bereits bei vorläufiger Festsetzung schon alle Voraussetzungen für den späteren Schadenseintritt vor. Auch die vorläufige Festsetzung begründet demnach eine konkrete Gefährdung des Steueraufkommens.

3. Fälle der nicht rechtzeitigen Festsetzung oder Anmeldung

Kann die Steuer nicht zum gesetzlichen Termin festgesetzt werden oder wird sie nicht rechtzeitig (vor)angemeldet und entrichtet, so liegt selbst bei Überschreitung der Frist um einen Tag oder sogar einer Stunde oder Minute eine vollendete Steuerhinterziehung vor, die nur bei Abgabe einer Selbstanzeige unter den Voraussetzungen des § 371 AO nicht bestraft wird. Von besonderer Relevanz bei der nicht rechtzeitigen Festsetzung sind die unterlassene Voranmeldung der Umsatzsteuer und der Lohnsteuer, die gemäß § 18 I 1, 4 UStG jedes Kalendervierteljahr oder gemäß §§ 41a I 1 EStG jeden Kalendermonat anzumelden und abzuführen sind. Selbst wenn die Finanzbehörde sofort erkennt, dass die Anmeldung nicht rechtzeitig erfolgt ist und eine ernsthafte Gefahr für das Steueraufkommen im Sinne eines Beinaheschadens nicht entstehen kann, ist der Tatbestand verwirklicht,

254 Ebenso Franzen/Gast/*Samson* 3. Aufl. § 370 Rn. 32.
255 So Franzen/Gast/*Samson* 3. Aufl. § 370 Rn. 32.
256 *Suhr* Rechtsgut, S. 79.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sofern der Täter Vorsatz hatte, die Steuer zu spät oder gar nicht anzumelden.[257]

Immer wieder werden Bedenken an der Strafbarkeit der Verkürzung auf Zeit geäußert.[258] Jedenfalls sei sie aus dem Anwendungsbereich des § 370 AO herauszunehmen und solle allenfalls als Ordnungswidrigkeit geahndet werden können.[259] Zweifel an der Strafwürdigkeit des Verhaltens sollen insbesondere dann bestehen, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt bekannt ist und der Finanzbehörde die Möglichkeit verbleibt, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen oder sonst auf das Fristversäumnis zu reagieren um den Steuerausfall zu vermeiden.[260] In diesem Fall dürfte wohl durch die Versäumung der Anmeldungsfrist noch nicht einmal eine Gefahr für das Steueraufkommen entstehen.[261] Da die nicht rechtzeitige Anmeldung aber ein Fall der Begehungsvariante der Nr. 2 ist und diese die Unkenntnis der Steuerbehörde als Voraussetzung hat, ist der Tatbestand auch nicht erfüllt, wenn der Behörde alle steuererheblichen Tatsachen bekannt sind und sie ohne weiteres die geschuldete Steuer in der richtigen Höhe festsetzen kann.[262]

Wenn es um das Rechtsgut der Steuerhinterziehung geht, wird in den Entscheidungen des BGH zwar meist auch das Interesse des Staats am *rechtzeitigen* Steueraufkommen betont,[263] einen Grund hierfür nennt der BGH jedoch nicht. Zum einen dürfte der Fiskus natürlich ein Interesse an der rechtzeitigen Anmeldung der Steuern haben, um sich zur Haushalts-

---

257 Überwiegend wird für die Frage, ob eine Steuerverkürzung auf Zeit oder auf Dauer vorliegt, die Vorstellung des Täters als maßgebend erachtet. War eine nur zeitliche Verkürzung gewollt, so berechnet sich der Schaden nach allgemeiner Auffassung nach den dem Staat (fiktiv) entgangenen Zinsen, andernfalls nach dem nominalen Hinterziehungsbetrag.

258 Siehe nur *Kohlmann/Sandermann* StuW1974, 221 (230); *Herdemerten* DStR 1970, 198.

259 *Göggerle* DStR 1981, 308 (312); *Kohlmann* wistra 1982, 2 (3); Sachverständigenkommission Tagungsberichte S. 41 f., 45.

260 *Hilgers* Täuschung und Unkenntnis, S. 172; *Herdemerten* DStR 1970, 198; a.A. Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 318.

261 Vgl. Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 59.

262 FG Bremen ZfZ 1991, 352 (353); Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 132, danach stellt dies eine Frage der Zurechnung des Taterfolgs dar. Die Unkenntnis oder Täuschung der Finanzbehörde ist aber entgegen der Ansicht *Hilgers* Täuschung und Unkenntnis, S. 175 in den anderen Begehungsweisen kein (ungeschriebenes) Tatbestandsmerkmal und kann deshalb nicht zur Begründung einer konkreten Gefahr in allen Verkürzungsvarianten herangezogen werden.

263 Siehe nur BGHSt 36, 100 (102); 43, 381 (404); 58, 50 (55).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

planung einen Überblick über Einnahmen verschaffen und gegebenenfalls Ausgaben kürzen zu können. Dies gilt aber für das jährliche Steueraufkommen insgesamt und nicht für die einzelnen Beträge des laufenden Jahres. Bei Fälligkeitssteuern dürfte ein besonderes Sicherungsinteresse der Grund für die Strafbarkeit sein: Insbesondere bei der Umsatzsteuer kommt den Unternehmern eine vermögensverwaltende Funktion zu.[264] Sie sind nicht selbst Schuldner der Steuer, sondern sollen nur die von ihnen einbehaltene Steuer verwahren und bei Fälligkeit abführen. Dem Unternehmer mag dies als zusätzliche Pflicht erscheinen, aus Sicht des Staats wird den Unternehmern aber ein treuhänderisches Vertrauen eingeräumt, welches schon durch die nicht rechtzeitige Anmeldung erschüttert wird.[265] Werden Steuervoranmeldungen nicht innerhalb des Anmeldungszeitraums abgegeben, kann dies wirtschaftliche Schwierigkeiten des Steuerschuldners signalisieren. Dann wäre nicht ausgeschlossen, dass bei rechtzeitiger Festsetzung oder Anmeldung noch eine höhere Chance zur Realisierung der Steuer bestünde.[266] Auch und gerade bei Zahlungskräftigkeit sollen die Ansprüche aus den Fälligkeitssteuern in regelmäßigen Abständen gesichert werden, um nicht darauf angewiesen zu sein, dass der Steuerpflichtige die geschuldeten Beträge pflichtbewusst bis zum Zahltag am Ende des Veranlagungszeitraums beiseitelegt. Damit besteht bereits bei verspäteter Anmeldung dieser Steuern eine Situation, in der überwiegend wahrscheinlich ist, dass auch das jährliche Steueraufkommen verringert wird. Schon bei unterlassener Voranmeldung besteht also eine konkrete Gefahr für das Steueraufkommen, die sich bei unterlassener Jahresanmeldung nur noch verdichtet. Die Begehungsvariante der nicht rechtzeitigen Festsetzung oder Anmeldung erfasst somit auch eine konkrete Gefährdung des Steueraufkommens.

4. Steueranspruch ist nicht werthaltig

Während wirtschaftlich wertlose Ansprüche nach herrschender Auffassung nicht Gegenstand eines Betruges sein können,[267] kann eine Steuerhinterziehung auch begangen werden, wenn der Steueranspruch nicht realisierbar wäre, weil der Steuerschuldner vermögenslos ist. Bei solchen Steueran-

264 BGHSt 53, 210 (219).
265 *Göggerle* DStR 1981, 308 (310).
266 *Dörn* wistra 1992, 129 (132).
267 Siehe nur *Fischer* § 263 Rn. 98.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sprüchen kann auch durch die Steuerverkürzung keine reale Gefahr für das Steueraufkommen mehr eintreten. Einige Stimmen in der Literatur verlangen deshalb, wertlose Ansprüche durch teleologische Reduktion des Steuer- oder des Verkürzungsbegriffs aus dem Tatbestand auszunehmen.[268] Nach anderer Ansicht soll in diesen Fällen gemäß § 46 II 2 StGB zugunsten des Täters zu berücksichtigen sein, dass die Steuerverkürzung keinen verschuldeten Steuerausfall bewirkt hat.[269]

Für das Problem der Steuerforderungen gegen (nahezu) vermögenslose Schuldner kann die unterschiedliche Bewertung dieser Fälle bei § 263 StGB und § 370 AO folgendermaßen gelöst werden: Meist besteht eine Steuerhinterziehung außer in den wohl selteneren Fällen der Vorteilserlangung darin, dem Fiskus Steueransprüche zu verheimlichen, wobei Zahlungsschwierigkeiten insbesondere bei Unternehmen oder Unternehmern nicht selten ein Grund sein dürften, Umsätze zu verschweigen.[270] Da aber regelmäßig Vermögenszuflüsse oder zumindest vermögenswerte bestehende Positionen besteuert werden, darf der Staat grundsätzlich davon ausgehen, dass bei Eingreifen eines Besteuerungstatbestands der zu zahlende Betrag im Vermögen des Schuldners vorhanden ist. Ein Steueranspruch gegen einen vermögenslosen Schuldner ist damit zumindest im Entstehungszeitpunkt werthaltig, da in diesem Zeitpunkt eine Bewegung von Vermögenswerten stattgefunden hat. Jedenfalls für eine juristische Sekunde muss sich der abzuführende Betrag im Vermögen des Schuldners befunden haben und ein fiktiver Vollstreckungsversuch wäre möglicherweise erfolgreich gewesen. Ob, wann und in welcher Höhe der Steueranspruch dann im Einzelfall realisiert werden kann, ist eine Frage der Vollstreckung und sagt über den Wert des Anspruchs im Entstehungszeitpunkt nichts aus. Die Abgabenordnung kennt deshalb verschiedene Vorgehensweisen, wenn die Steuerschuld beim Pflichtigen nicht zu erlangen ist; sie reichen

---

268 *Suhr* Rechtsgut, S. 135 f. und diesem folgend *Samson* FG BGH, S. 675 (692 f.) schlägt vor, das Tatbestandsmerkmal „Steuern" für nicht realisierbare Forderungen teleologisch zu reduzieren. Bei natürlichen Personen sei zeit ihres Lebens aber nie vollkommen ausgeschlossen, dass sie wieder zu Geld kommen, weshalb die Wahrscheinlichkeit eines Vermögenszuwachses wirtschaftlich zu beziffern und bei der Strafzumessung zugrunde zu legen sei. *Gaede* Steuerbetrug, S. 560 ff. sieht Handlungs- und Erfolgsunrecht gemindert, da auch die zutreffende Information über den Steueranspruch den Staat nicht bessergestellt hätte. Ansprüche, die aktuell, also innerhalb der fünfjährigen Vollstreckungsfrist (§ 218 AO) und nach typisierter Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auch in Zukunft nicht realisierbar sind, sollen daher von § 370 AO nicht erfasst werden.

269 Graf/Jäger/Wittig/*Rolletschke* AO § 370 Rn. 10.

270 Wabnitz/Janovsky/*Pelz* 9. Kap. Rn. 347 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

von der Haftung Dritter für die hinterzogenen Steuern (§§ 69 ff. AO) bis zur Niederschlagung gemäß § 261 AO, wenn feststeht, dass die Einziehung nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist. Eine Parallele zum Bereicherungsrecht aus dem bürgerlichen Recht zeigt, dass sich derjenige auf einen Wegfall von Vermögen nicht berufen kann, der wusste, dass er den Gegenstand nicht behalten darf. Der Entreicherungseinwand ist dem bösgläubigen Schuldner also abgeschnitten. Dann darf dem Steuerschuldner auch nicht zugutekommen, dass er in dem Wissen, Steuern abführen zu müssen, diese Beträge „verbraucht" hat. Eine eigenmächtige faktische Festsetzung auf null im Wissen der eigenen Zahlungsunfähigkeit ist auch deshalb nicht gerechtfertigt, weil es im Ermessen der Steuerbehörde steht, zu entscheiden, ob es sich für sie nicht mehr rentiert, einen Anspruch geltend zu machen.

Schließlich ist es für die Strafbarkeit auch unerheblich, dass die hinterzogenen Beträge nach Entdeckung entrichtet werden. Dann darf es im umgekehrten Fall auch keinen Unterschied machen, wenn sie nicht bezahlt werden können und dem Staat erst dadurch ein endgültiger Schaden entsteht. Da es um die Verkürzung des Steueranspruchs geht, ist es nach dem BGH anders als beim Betrug unerheblich, ob die Steuerschuld ohne die Stundung überhaupt beizutreiben gewesen wäre.[271]

Nach Ansicht des BGH hat die Nachzahlung der geschuldeten Steuer sogar erhebliche strafmildernde Bedeutung, während das Fehlen finanzieller Mittel für § 370 AO kein zugunsten des Täters zu berücksichtigender Strafzumessungsumstand ist.[272]

Ist tatsächlich überhaupt kein pfändbares Vermögen mehr vorhanden, bleibt die Gefahr für das Steueraufkommen, die ansonsten durch die unrichtige Festsetzung oder Anmeldung entsteht, abstrakt, da ohnehin nichts mehr beizutreiben wäre. Materiell betrachtet kann bei dauerhafter Vermögenslosigkeit des Schuldners durch die Verkürzung im Festsetzungsverfahren also niemals eine konkrete Gefahr für das Steueraufkommen eintreten.[273] § 370 AO ist bei Vermögenslosigkeit des Schuldners aber entgegen der in der Literatur zum Teil vertretenen Ansicht nicht teleologisch zu reduzieren, denn in dem vielleicht häufigeren Fall, dass die festzusetzende Steuer wenigstens teilweise oder später noch realisierbar wäre, erhöht der

271 BGH, Urt. v. 16.1.1962 – 1 StR 480/61 bei *Herlan* GA 1963, 97.

272 BGH NStZ 2009, 512 (513).

273 Graf/Jäger/Wittig/*Rolletschke* AO § 370 Rn. 10; *Gaede* Steuerbetrug, S. 530 hält noch nicht einmal eine abstrakte Gefährdung für möglich.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Täter durch sein Verhalten die Gefahr, dass auch dieser Teil nicht mehr in die Staatskasse fließt.

5. Kompensationsverbot

Auch nach § 370 IV 3 AO ist nicht erforderlich, dass der Steueranspruch durch die unrichtigen Angaben betragsmäßig gemindert wird. Eine Beschädigung des Steueraufkommens ist in den Fällen, in denen dem Steuerschuldner ohnehin noch andere Steuerminderungsgründe blieben, in dieser Höhe durch die erste schon strafbare Steuerhinterziehung gar nicht möglich, da die Minderungsgründe das durch die Tat verursachte Minus kompensieren würden.

Betrachtet man hingegen die erste bereits strafbare unrichtige Festsetzung oder Anmeldung isoliert, so wurde der entstandene Steueranspruch nicht in voller Höhe angegeben und von der Möglichkeit, ‚andere Gründe' zur Steuerminderung anzugeben, kein Gebrauch gemacht. Es wäre danach der nicht geminderte Betrag festzusetzen oder anzumelden und abzuführen gewesen. Die ‚anderen Gründe' wären dann als reine Ersatzursachen nicht zu berücksichtigen. Damit ist die Geltendmachung des tatsächlichen Steueranspruchs vereitelt und bei formaler Betrachtung das Staatsvermögen verletzt. Zwar ist der festzusetzende und erzielbare Steuerbetrag erheblich vom steuerlichen Geschick des Schuldners abhängig und ein einziger Norm-Soll wohl gar nicht zu ermitteln.[274] Auch das Finanzamt dürfte aber die steuerlichen Abzugspositionen, wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die dem Steuerpflichtigen ohne Berücksichtigung von Beweislastregeln auf den Steueranspruch anzurechnen wären, nicht völlig unberücksichtigt lassen.[275] Deshalb läge wohl auch aus behördlicher Sicht in der entsprechenden Höhe kein Steuerausfall vor.

Überwiegend wird die Gefahr für das Steueraufkommen aber darin gesehen, dass es dem Täter durch das Zurückhalten der ‚anderen Gründe' möglich bleibt, diese später noch geltend zu machen.[276] Für die erste unrichtige Festsetzung wäre der Minderertrag dadurch ausgeglichen, dass die ‚anderen Gründe' zumindest nicht in Ansatz gebracht wurden. Können sie im Besteuerungsverfahren noch nachgeschoben werden, dann liegt in Höhe der zurückgehaltenen ‚anderen Gründe' eine wenigstens abstrakte Gefahr

274 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 224.
275 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 361.
276 *Kohlmann/Sandermann* StuW 1974, 221 (232).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

für das Steueraufkommen vor.[277] Während *Dannecker* darin eine konkrete Gefährdung des Steueraufkommens sieht, solange die Steuerermäßigungen noch beansprucht werden können,[278] liegt nach überwiegender Ansicht nur eine abstrakte Gefahr vor. Die Gefahr der späteren Geltendmachung besteht zwar ab dem Zeitpunkt der schon strafbaren (ersten) Steuerverkürzung, jedoch dürfte eine konkrete Gefährdung erst eintreten, wenn der Täter die ‚anderen Gründe' geltend macht.

Für eine abstrakte Gefahr spricht auch, dass § 370 IV 3 AO keine Ausnahme vorsieht, wenn der Täter überhaupt nicht vorhat, die Ermäßigungsgründe jemals geltend zu machen oder er dies aus irgendeinem Grund nicht einmal kann. Dann ist das typischerweise gefährliche Verhalten im konkreten Fall völlig ungefährlich für das Steueraufkommen. Dies ist ein für abstrakte Gefährdungsdelikte gerade klassisches Problem. Ob in diesen Fällen die Strafbarkeit durch eine teleologische Reduktion des Tatbestands entfallen muss, ist erst an späterer Stelle zu klären. Jedenfalls bilden Steuerhinterziehungen im Anwendungsbereich des Kompensationsverbots häufig nur eine abstrakte Gefahr für das Steueraufkommen.

6. Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis

Eine mit der Konstellation in § 370 IV 3 AO vergleichbare Situation liegt auch im Fall von § 14c UStG vor, wenn jemand in einer Rechnung Umsatzsteuer ausweist, obwohl er dazu nicht berechtigt ist. In diesen Fällen liegt ausweislich des Wortlauts in § 14c II 3 und 4 UStG eine Gefährdung des Steueraufkommens vor, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass der sich den Steuerausweis anmaßende Unternehmer die eingenommene Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abführt, während der Rechnungsempfänger – sofern er dazu berechtigt ist – die gezahlte Umsatzsteuer im Rahmen seines Vorsteuerabzugs geltend macht. Der Rechnungsaussteller schuldet die ausgewiesene Steuer und macht sich wegen Steuerhinterziehung strafbar, wenn er diese nicht abführt. Auch derjenige, der den Vorsteuerabzug geltend macht, obwohl die Rechnung nur zum Schein ausgestellt wurde, ist wegen Steuerhinterziehung strafbar, was sogar dann der Fall sein soll, wenn der Rechnungsaussteller die ausgewiesene Umsatzsteuer abgeführt hat.[279] Die Rechnungslegung weise nämlich ein erhebliches

277 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (57).
278 *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 185.
279 BGH NJW 2002, 1963 (1965); 2002, 3036 (3037).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gefährdungspotenzial auf, was dadurch begründet werde, dass das Umsatzsteuererhebungssystem in großem Maße auf Vertrauen aufbaue und weitgehend automatisiert ablaufe. Umsatzsteueranmeldungen werden meist nur einer Plausibilitätsprüfung unterzogen.[280] Durch die Rechnungslegung wird somit eine Gefahr begründet, die nicht einmal dadurch beseitigt werden können soll, dass die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer abgeführt wird, wenn nicht gleichzeitig eine Berichtigung im Sinne von § 14c II 5 UStG stattfindet.[281] Auch wenn Rechnungsbeträge zu Unrecht mit Umsatzsteuer ausgewiesen werden, liegt durch die Rechnungslegung bereits eine abstrakte Gefahr für das Steueraufkommen vor,[282] die in Verbindung mit § 370 AO zu einer Strafbarkeit wegen Umsatzsteuerhinterziehung führt.[283]

7. Zwischenergebnis

Die aufgezeigten Fallgruppen haben gezeigt, dass auch die rein hypothetische Möglichkeit des Schadenseintritts durch die Steuerverkürzung oder das Gewähren eines Steuervorteils für die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung genügen kann. Zwar bewirkt der Täter im Regelfall der Steuerverkürzung durch eine unrichtige oder unterlassene Festsetzung, zu denen auch die vorläufige Festsetzung und die Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung zu zählen ist, zumindest eine konkrete Gefahr für das Steueraufkommen. Es genügt aber auch das Schaffen einer Situation, die allgemein, wenn auch nicht im konkreten Fall, dazu geeignet ist, das Steueraufkommen beeinträchtigen zu können: eine abstrakte Gefahr.

---

280 *Adick/Höink*/Kurt Kap. 3 Rn. 202.

281 BGH NJW 2002, 3036 (3037).

282 BFHE 243, 77 (88); BStBl. II 1994, 277 (278); 2011, 734 (737); FG Köln, Urt. vom 12.9.2013 – 10 K 692/13 BeckRS 2013, 96628; *Adick/Höink*/Kurt Kap. 3 Rn. 211; Bunjes/*Korn* § 14c Rn. 5 ff.; Sölch/Ringleb/*Leipold* § 14c Rn. 131; anders BFH BStBl. II 1982, 229 (230), der in der Rechnungslegung bereits eine konkrete Gefährdung für das Steueraufkommen sieht.

283 Graf/Jäger/Wittig/*Bülte/Rolletschke* AO § 370 Rn. 365 möchten jedoch den Schaden am Steueraufkommen für den Fall verneinen, dass der Rechnungsaussteller die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer abführt und der Rechnungsempfänger den entrichteten Betrag als Vorsteuer geltend macht, da der Steueranspruch bereits erfüllt sei.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

IV. Legitimation der Steuerhinterziehung als abstraktes Gefährdungsdelikt

Das Schaffen einer bloßen Gefahr für das Rechtsgut, insbesondere einer solchen, die nicht zur Rechtsgutsverletzung führen konnte, wird häufig bereits durch die Versuchsstrafbarkeit erfasst, die auch für die Steuerhinterziehung gemäß § 370 II AO vorgesehen ist. Beim versuchten Delikt kann die Strafe aber gemäß §§ 23 II, 49 I StGB gemildert werden. Konnte der Versuch nicht zur Vollendung führen, liegt sogar ein untauglicher Versuch vor, bei dem das Gericht sogar ganz von Strafe absehen kann, § 23 III StGB. Dies ist für eine vollendete Tat, auch wenn es bei einer abstrakten Gefahr für das Rechtsgut geblieben ist, nicht möglich. Soll über den Versuch hinaus im Vorfeld der Rechtsgutsverletzung oder einer konkreten Gefährdung schon Kriminalstrafe zur Anwendung kommen, so muss dem Schuldprinzip besondere Beachtung geschenkt werden. In der Regel muss es sich um ein besonders schützenswertes Rechtsgut handeln, das in der überwiegenden Zahl der Fälle tatsächlich gefährdet wird und dadurch besonders schutzbedürftig erscheint.[284] Zu untersuchen ist deshalb, ob § 370 AO diesen Anforderungen genügt und ob es legitim ist, dass mit § 370 AO auch die abstrakte Gefährdung des Steueraufkommens unter Strafe gestellt ist.

1. Vorverlagerung des Schutzes auf das Interesse

Begreift man, wie auch oben ausgeführt, das *Interesse* am Steueraufkommen oder den *Anspruch* auf das Aufkommen aus den Steuern als Bestandteil des Rechtsguts, ist der Schutz ohnehin vorgelagert, denn das Interesse dürfte ja bereits dann beeinträchtigt sein, wenn Handlungen vorgenommen werden, die geeignet sein können, das Steueraufkommen zu beeinträchtigen. Fast jedes Rechtsgut lässt sich aber dadurch ausweiten, dass auch das Interesse in seinen Bestand oder das Vertrauen in seine Integrität in den Schutzbereich miteinbezogen wird. In bestimmten Bereichen ist die derartige Vorverlagerung des Rechtsgüterschutzes legitim, weil der Vertrauensbestandteil eine besonders sensible eigene Komponente des Rechtsguts darstellt.[285] So kann etwa bei der Strafvorschrift der Vorteilsannahme, § 331 StGB, die nicht nur die Lauterkeit der Amtsausübung selbst,

284 *Frister* AT 3. Kap. Rn. 26.
285 *Hefendehl* in: Rechtsgutstheorie, S. 131.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sondern auch das Vertrauen in die Lauterkeit des öffentlichen Dienstes schützt,[286] dieses Vertrauen schon durch eine einzige Handlung abrupt in allgemeines Misstrauen verwandelt werden, weshalb dem Vertrauen eine eigene gesellschaftliche Relevanz zugesprochen wird.[287] Dass das Interesse am Steueraufkommen hingegen einen eigenen, zusätzlichen Gehalt gegenüber dem Interesse jedes Gläubigers an der Realisierung seiner Forderungen hat, ist zumindest keine Selbstverständlichkeit. Wenn man mit *Dannecker* auch das Besteuerungssystem als geschützt ansieht, kann – wie bei der Korruption von Amtsträgern – jede Störung der behördlichen Sachverhaltsermittlung das Vertrauen in die Funktionsfähigkeit der staatlichen Institution beeinträchtigen.[288] Natürlich kann man auch mit der Begründung, das Interesse am Steueraufkommen sei ein staatliches und damit auch ein überindividuelles, gesellschaftliches Interesse, eine erweiterte Schutzbedürftigkeit annehmen.

So argumentiert auch *Hefendehl*. Er ordnet die Steuerhinterziehung der Kategorie der von ihm als Straftatbestände zum Schutz endlicher staatlicher Kontingente bezeichneten Delikte zu. Diese schützten auf unterschiedliche Weise das Staatssystem und pönalisierten Verhaltensweisen, die solchen Funktionsbedingungen zuwiderlaufen, auf deren Einhaltung der Staat angewiesen ist.[289]

Dieser Kategorie stellt er die Individualressourcen schützenden Straftatbestände gegenüber, wie etwa der Diebstahlstatbestand, die dem Schutz eines unter Umständen verzichtbaren Luxusguts dienten. Solche Güter würden vom Individuum streng verteidigt und kontrolliert, was zu einem hohen Abschreckungseffekt für den Angreifer führe. Weil diese Kontrolle im staatlichen System nicht ebenso effektiv gewährleistet sei, müsse der Schutz durch strafrechtliche Prävention erfolgen.[290]

Die staatlichen Kontingentdelikte seien bereits dann Verletzungsdelikte, wenn die Schutzwürdigkeit des Kontingents nachgewiesen sei.[291] Weil die Möglichkeit, über die Deliktsstruktur eine effektive Strafbarkeitsbegrenzung zu erreichen, in dieser Deliktskategorie nicht möglich sei, müssten höhere Anforderungen an das Rechtsgut selbst gestellt werden.[292] Der not-

286 NK-StGB/*Kuhlen* § 331 Rn. 9.
287 *Hefendehl* in: Rechtsgutstheorie, S. 127.
288 *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 187.
289 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 361 f.
290 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 363.
291 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 364.
292 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 391 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

wendige Bezug der Tathandlung zum Rechtsgut sei dann nicht besonders zu begründen.[293]

Zu den staatlichen Kontingenten gehören für unabdingbar angesehene Finanzmittel wie beispielsweise Steuern.[294] Weil die von den Steuerpflichtigen eingeforderten Ressourcen letztlich über die Erledigung bestimmter staatlicher Aufgaben den Individuen zugutekommen, bestehe ein öffentliches Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der Steuern. Die verfassungsrechtliche Verankerung in Art. 104a ff. GG bringe deren überragende Bedeutung für das Gemeinwesen zum Ausdruck.[295]

Für das Steueraufkommen kumulierten sich aber verschiedene Gefahren: Erstens mache der Staat Ansprüche gegen den Steuerpflichtigen geltend, wobei er sich in einer Situation befinde, die die Durchsetzung im Vergleich zur bloßen Verteidigung gesicherter Positionen erschwere. Zweitens seien die Möglichkeiten einer durchgreifenden Kontrolle begrenzt; Außenprüfungen fänden nur selten statt. Und drittens komme eine erfahrungsgemäß nur eingeschränkte Steuerehrlichkeit hinzu.[296]

Der durch Steuerhinterziehungen verursachte Schaden am Steueraufkommen habe aber eine ebenso herausragende Bedeutung wie das Steueraufkommen selbst. Die Erfüllung öffentlicher Aufgaben werde zwar durch eine geringfügige Verkürzung der Steuern noch nicht beeinträchtigt. Dies ändere sich aber bereits, wenn eine nicht unerhebliche Zahl von Steuerpflichtigen ihre steuerrechtlichen Pflichten verletze und dadurch den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfülle. Durch den Kumulationseffekt gerate das Steueraufkommen in besondere Mitleidenschaft. Deshalb würde das Steueraufkommen durch jede tatbestandsmäßige Steuerverkürzung reduziert und verletzt.[297] § 370 AO sei aus diesem Grund als Verletzungsdelikt einzuordnen.

Diesem Verständnis ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Klassifizierung eines Straftatbestands als Verletzungs- oder Gefährdungsdelikt nicht von der Gewichtigkeit des geschützten Rechtsguts abhängig ist. Wie *Hefendehl* selbst betont, kann die herausragende Bedeutung eines Rechtsguts gemeinsam mit seinen besonderen und kumulierten Gefahren Grund für seine präventive Schutzbedürftigkeit sein. Dieser Schutz wird aber regelmäßig durch die Vorverlagerung der Strafbarkeit erreicht. Wird die Verlet-

293 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 364.
294 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 362.
295 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 364.
296 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 363.
297 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 364.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zung des Rechtsguts bereits in der tatbestandsmäßigen Handlung gesehen, ohne dass es auf einen nachweisbaren Vermögensschaden ankommt, bedeutet dies im Umkehrschluss, dass gerade das Interesse oder das Vertrauen in die Funktionsfähigkeit des staatlichen Systems, hier also das Steuer- und Finanzsystem Angriffsobjekt einer Steuerhinterziehung ist. Ein Vertrauensrechtsgut liegt aber, wie *Hefendehl* betont, im Falle von § 370 AO nicht vor.[298] Das öffentliche Interesse ist auch nicht Teil des Rechtsguts, sondern drückt aus, dass Vermögen geschützt wird, das letztlich der Gesellschaft insgesamt zugutekommen soll und der Schutz deshalb im allgemeinen Interesse und nicht allein des Steuergläubigers erfolgt. Eine Einbeziehung des Interesses am Steueraufkommen ist damit nicht bezweckt.

Das Interesse am Aufkommen der Steuern ist aber nur in quantitativer, nicht unbedingt in qualitativer Hinsicht gesteigert. Insgesamt würde eine solche Betrachtung den Tatbestand auch zu sehr auf sein Handlungsunrecht, die Steuerunehrlichkeit, begrenzen, obwohl er einen nicht zu verachtenden Erfolgsunwert, das Verkürzen von Steuern oder das Erlangen eines nichtgerechtfertigten Steuervorteils fordert. Das Problem, ob das Steueraufkommen ein Rechtsgut darstellt, welches zu seinem Schutz das Unter-Strafe-Stellen schon abstrakter Gefährdungen erforderlich macht, kann man auf diese Weise nicht lösen, sondern nur verlagern.

2. Besondere Sensibilität des Rechtsguts

Fraglich ist somit, ob das Steueraufkommen an sich ein so besonders schützenswertes und schutzbedürftiges Gut ist, welches gefordert wird, um die Ausgestaltung als (auch) abstraktes Gefährdungsdelikt zu legitimieren.

Das Steueraufkommen dient der Funktionsfähigkeit des Staats, also der Erfüllung staatlicher Aufgaben und der staatlichen Handlungsfähigkeit im Innen- und Außenverhältnis. Mithilfe von Steuern kann der Staat die in einem Sozialstaat besonders bedeutsame Leistungsverwaltung tragen, die Wirtschaft fördern und ein Justizsystem unterhalten, das Rechtsschutz gewährt und dadurch die Rechtsstaatlichkeit gewährleistet.[299] Die Steuer ist der Preis, den die Gesellschaft zahlen muss, damit der Staat seine Funktionen wahrnehmen kann, ohne in die wirtschaftlichen Freiheiten der Gesellschaft eingreifen zu müssen.[300] Der Staat befindet sich beim Eintreiben der

298 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 362 und 124 ff.
299 *Gaede* Steuerbetrug, S. 372.
300 *Kirchhof* in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. V § 118 Rn. 2.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ihm zustehenden Steuern jedoch in der – strukturell bedingten – besonders misslichen Lage, dass er nicht einmal wissen kann, welche Forderungen in welcher Höhe er geltend machen muss. Dem Steuergläubiger bleibt nichts anderes übrig, als sich auf die ehrliche und umfassende Mitwirkung seines Schuldners zu verlassen, weil eine Kontrolle bei einer derartigen Masse an Forderungen überhaupt nicht möglich ist. Zum anderen dürfte die Hemmschwelle für eine Steuerhinterziehung deutlich niedriger sein als für einen Betrug gegenüber einer natürlichen Person. Durch die Steuerhinterziehung wird schließlich niemand persönlich, sondern „nur" der Staat geschädigt[301] und die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung ist gleichzeitig derart gering, dass man ein zu vernachlässigendes Risiko einzugehen scheint.[302] Zuletzt dürfte der Gedanke, dass Steuerhinterziehungen als Massenphänomen auch einen offenbar insolvenzfesten Gläubiger wie den Staat in die Knie zwingen können, im noch krisenverschonten Deutschland leicht zu verdrängen sein. Dies bedeutet aber nicht, dass Steuerhinterziehungen einen finanzstarken Fiskus nicht ebenso schädigen können. Das Zusammenspiel von Angewiesen- und Ausgeliefertsein des Fiskus und der Anonymität des Geschädigten aus Sicht des Täters macht das Steueraufkommen zu einem besonders sensiblen Rechtsgut.[303]

3. Merkmale eines abstrakten Gefährdungsdelikts

Mit den abstrakten Gefährdungsdelikten hat der Gesetzgeber bestimmte Formen menschlichen Verhaltens unter Strafe gestellt, die sich nach allgemeiner Erfahrung als eine Gefahr für bestimmte Rechtsgüter darstellen.[304] Sie erfassen deshalb häufig massenartig ablaufende Geschehen, denen eine generelle Gefährlichkeit innewohnt. So ist nach § 316 StGB strafbar, wer im Straßenverkehr ein Fahrzeug führt, obwohl er wegen Trunkenheit oder Rausches nicht mehr in der Lage ist, das Fahrzeug sicher zu führen. Hier muss die Sicherheit im Straßenverkehr im Einzelfall gar nicht beeinträchtigt sein, es genügt, dass es erfahrungsgemäß zu Unfällen oder zumindest zu kritischen Situationen führt, wenn jemand nicht in der Lage ist, notfalls auf unerwartete Ereignisse reagieren zu können. Da solche Vorkommnisse

301 *Baumann* JZ 1972, 1; *Noll* Deutscher Juristentag, M 20 (21); *Tipke* Steuerrechtsordnung, S. 1700.
302 Sehr anschaulich dazu *Kuhlen* Grundfragen, S. 99.
303 So auch *Gaede* Steuerbetrug, S. 376 f.
304 *Schröder* ZStW 81 (1969), 7.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

jedenfalls als Massenerscheinung das Rechtsgut (im Beispiel also die Sicherheit des Straßenverkehrs) ins Wanken bringen, können sie unabhängig vom konkreten Einzelfall nicht geduldet werden.[305]

Diese Erwägung lässt sich auch für die Steuerhinterziehung fruchtbar machen.[306] Einzelne und geringfügige Steuerhinterziehungen können nämlich dem Steueraufkommen noch keine ernsthaften Schäden zufügen oder gar die finanzielle Handlungsfähigkeit des Staats beinträchtigen. Wohl kann aber die Summe aller Hinterziehungen die Finanzen des Staats aus dem Gleichgewicht bringen. Auch wenn die Steuerverkürzung oder das Erlangen eines ungerechtfertigten Steuervorteils im Einzelfall ungefährlich für das Steueraufkommen ist, so erscheint es deshalb legitim, grundsätzlich auch diese Handlungen unter Strafe zu stellen, da auch sie regelmäßig gefährlich sind und jedenfalls als Massenphänomen das Steueraufkommen und den Staatshaushalt ins Wanken bringen. Schließlich lässt sich auch hier anführen, es komme dem Staat nicht auf die vollständige Durchsetzung eines jeden Steueranspruchs an, sondern darauf, dass ihm durch korrekte Angaben die grundsätzliche Zahlungsbereitschaft angezeigt wird.

Die Entscheidung darüber, ob bereits die abstrakte Gefährdung des Steueraufkommens strafbewehrt ist, fällt letztlich unter die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers. Dadurch wird der den Gesetzgeber verpflichtende *ultima ratio*-Grundsatz jedoch nicht verletzt. Im Wirtschaftsstrafrecht besteht die Besonderheit, dass die Androhung von Strafe bei missbräuchlichem Verhalten häufig grundrechtsfreundlicher ist, „als ein umfassendes Kontrollnetz verwaltungsrechtlicher Mechanismen zu installieren".[307] Auch die Möglichkeit der Selbstanzeige gemäß § 371 AO unterstreicht das Ergebnis, dass die Steuerhinterziehung legitimerweise als abstraktes Gefährdungsdelikt ausgestaltet ist: Sie ähnelt den Vorschriften des Strafgesetzbuchs, die für Delikte, bei denen die Strafbarkeit der Rechtsgutsverletzung weit voraus geht, trotz Vollendung des Delikts Strafbefreiung oder Strafmilderung durch tätige Reue vorsehen.[308] Sie kann zwar weder den staatlichen Unrechtsvorwurf noch die Schuld beseitigen,[309] stellt aber ein geeignetes Mittel dar, die Bedenken gegen die Verhältnismäßigkeit der

305 NK-StGB/*Zieschang* § 316 Rn. 4 f. etwa hält bei absoluter Ungefährlichkeit des Verhaltens eine Bestrafung für nicht mit dem Schuldprinzip vereinbar.

306 Vgl. *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 157, 176, 187; *Kuhlen* Grundfragen, S. 97.

307 *Tiedemann* Wirtschaftsstrafrecht § 4 Rn. 228.

308 MüKo-StGB/*Kohler* AO § 371 Rn. 19.

309 *Gaede* Steuerbetrug, S. 363.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Strafbarkeit in den genannten Extremfällen auszuräumen. Schließlich kann auch auf prozessualem Wege etwa mit einer Verfahrenseinstellung gemäß § 153 oder § 153a StPO Einzelfallgerechtigkeit hergestellt werden.[310] Die Ausgestaltung der Steuerhinterziehung als auch abstraktes Gefährdungsdelikt dürfte damit legitim sein.

4. Strafdrohung

Ist die Schaffung der Strafvorschrift der Steuerhinterziehung als teilweise abstraktes Gefährdungsdelikt im Allgemeinen legitim, so entbindet diese Feststellung nicht von der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des § 370 AO in seiner konkreten Ausgestaltung. Insbesondere ist zu klären, ob die Strafdrohung mit der weiten Vorverlagerung des strafrechtlichen Schutzes korreliert. § 370 AO sieht als Rechtsfolge Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe, in besonders schweren Fällen gemäß § 370 III AO Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren vor. Dies entspricht der Strafdrohung des Betrugsstraftatbestands (§ 263 StGB), der jedoch eine Vermögensschädigung beim Opfer erfordert und damit ein Verletzungsdelikt darstellt. Werden mit § 370 AO aber auch Tathandlungen unter Strafe gestellt, die nur eine abstrakte Gefahr eines Vermögensschadens bewirken können, scheint eine Strafdrohung, die sich augenscheinlich an der des § 263 StGB „als Sonderfall des Betruges“[311] orientiert, überhöht. Allein die Tatsache, dass durch die Steuerhinterziehung der Fiskus betroffen ist, kann den Gleichlauf der Strafdrohung bei Betrug und Steuerhinterziehung nicht rechtfertigen.

Ebenso wenig kann jedoch der Annahme in der Literatur, „die generelle Androhung von Freiheitsstrafe sei bei der Ausgestaltung als abstraktes Gefährdungsdelikt nicht gerechtfertigt“[312], zugestimmt werden. Die eben genannten Situationen abstrakter Gefährdung dürften nur einen ganz geringen Teil der Steuerhinterziehungen betreffen, weitaus häufiger kommt es durch die Tathandlung wenigstens zu einer konkreten Gefährdung oder zu einer Schädigung des Steueraufkommens. Diese Fälle müssen ebenfalls von § 370 AO erfasst und durch eine angemessene Bestrafung sanktioniert werden können. Im Bereich der abstrakten Gefährdungen können deshalb auch Geldstrafen oder geringe Freiheitsstrafen, deren Vollstreckung zur

310 Hierzu unten S. 307.
311 BT-Drucks. V/1812, S. 20; BT-Drucks. VII/3441, S. 41.
312 *Kohlmann/Sandermann* StuW 1974, 221 (230).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Bewährung ausgesetzt werden kann, verhängt werden. Es besteht jedoch überwiegend Einigkeit, dass die Strafdrohung des § 370 AO ansonsten aber geeignet ist, der Vorstellung entgegenzuwirken, die Steuerhinterziehung sei ein Kavaliersdelikt, und dass sie daher zu generalpräventiven Zwecken erforderlich ist.[313]

Es fragt sich jedoch, ob eine rein abstrakte Gefährdung des Rechtsguts grundsätzlich in demselben Umfang sanktioniert werden können sollte wie seine Schädigung. Das kann jedenfalls mit Blick auf § 379 AO, der Steuergefährdung, bezweifelt werden, wonach Handlungen im Vorbereitungsstadium einer Steuerhinterziehung lediglich als Ordnungswidrigkeit und damit mit Geldbuße geahndet werden können. Zwar kann auch eine Geldbuße gemäß §§ 379 IV bis VII AO einen Betrag von 25.000 Euro erreichen, jedoch scheint diese Rechtsfolge angesichts einer Strafdrohung von Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren und einer Geldstrafe von bis zu 10 Millionen Euro, vergleichsweise milde. Die Ausgestaltung der Steuerhinterziehung als Straftatbestand soll an dieser Stelle jedoch nicht grundsätzlich infrage gestellt werden. Es besteht auch ein ganz grundsätzlicher und weitreichender Unterschied zwischen der Steuergefährdung und der Steuerhinterziehung, bei welcher durch die Tat nur eine abstrakte Gefährdung des Steueraufkommens geschaffen wird: Für die Steuerhinterziehung ist erforderlich, dass die unrichtige oder unterbliebene Festsetzung zu einer Steuerverkürzung oder einem nicht gerechtfertigten Steuervorteil führt. Sie erfordert damit einen tatbestandlichen Erfolg, der eine vom Gesetzgeber als hinreichend klassifizierte Gefahr für das Rechtsgut darstellt, um das Verhalten mit Kriminalstrafe zu sanktionieren.

Auch zu § 263 StGB besteht ein grundlegender Unterschied: Für die Steuerhinterziehung sieht § 371 AO die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige vor. Der Täter einer Steuerhinterziehung kann danach trotz Tatvollendung völlige Straffreiheit erlangen, wenn er seine Angaben nachholt, berichtigt oder ergänzt und gegebenenfalls die hinterzogenen Steuern nebst Zinsen nachentrichtet. Im Übrigen bieten die §§ 398 und 398a AO besondere Einstellungsinstrumentarien, die es etwa im Falle einer unwirksamen Selbstanzeige erlauben, von der Verfolgung abzusehen. Die Besonderheit der Selbstanzeige liegt darin, dass sie selbst dann in Betracht kommt, wenn die Tat mehrere Jahre zurückliegt und dem Täter die finanziellen Vorteile aus der Tat bereits zugeflossen sind. Zudem bietet

313 BGHSt 57, 123 (131); BGH NJW 2011, 2450 (2451); *Bilsdorfer* DStJG 6, 155 (177); *Kohlmann/Sandermann* StuW 1974, 221 (230); *Wassmann* ZfZ 1987, 162 (165); BT-Drucks. XVII/5067 (neu), S. 21.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sie – wenn auch mit einigen Einschränkungen – völlige Straffreiheit und geht damit in ihren Rechtsfolgen über einige Tätige-Reue-Regelungen des Strafgesetzbuchs hinaus.[314] Mag der rechtspolitische Zweck der Selbstanzeige auch ein anderer sein,[315] so schafft sie doch einen besonderen Ausgleich für die mitunter weite Vorverlagerung der Strafbarkeit bei der Steuerhinterziehung.

Letztlich verbleibt dem zur Entscheidung über die Tat berufenen Gericht ein weiter Spielraum hinsichtlich des Strafrahmens, denn § 370 I AO sieht keine Mindeststrafe vor. So können und müssen im Lichte des Schuldprinzips[316] die tatsächlichen Auswirkungen der Tat auf das geschützte Rechtsgut bei der Verhängung der Strafe berücksichtigt werden und die geringen wirtschaftlichen Folgen etwa bei der Verkürzung auf Zeit und durch Steuerhinterziehungen, die sich aus der Anwendung des Kompensationsverbots ergeben, strafmildernd zu Buche schlagen.[317] Damit steht auch die Strafdrohung des § 370 AO einer Einordnung und Legitimation als abstraktes Gefährdungsdelikt nicht entgegen.

V. Zwischenergebnis

Die Steuerverkürzung kann sowohl eine konkrete als auch eine abstrakte Gefahr für das Steueraufkommen bewirken. In den häufigeren Fällen, etwa der unrichtigen oder nicht rechtzeitigen Steuerfestsetzung, wozu auch die vorläufige Festsetzung und die Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung sowie die Steueranmeldung gehören, hängt es nur vom Zufall ab, ob auch Steuereinnahmen endgültig ausbleiben. Allerdings sind von § 370 AO auch solche Tathandlungen erfasst, die sich bei nachträglicher Betrachtung im Einzelfall als für das Steueraufkommen ungefährlich erwiesen haben und daher nur eine potenzielle Gefahr dargestellt haben. Hierzu sind insbesondere die Fälle der dauerhaften Uneinbringbarkeit der festgesetzten Steuern, etwa wegen Zahlungsunfähigkeit des Steuerschuldners, und Anwendungsfälle des § 370 IV 3 AO zu zählen. § 370 AO ist damit zumindest teilweise auch als abstraktes Gefährdungsdelikt ausgestaltet.

---

314 Zu den Besonderheiten der Selbstanzeige im Vergleich zu anderen Tätige-Reue-Regelungen MüKo-StGB/*Kohler* AO § 371 Rn. 18 ff.

315 Vgl. S. 317.

316 Hierzu unten S. 300 f.

317 Vgl. *Pflaum* wistra 2012, 376 (377).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

C. Ergebnis des ersten Teils

Mit der Strafbarkeit der Steuerhinterziehung hat der Gesetzgeber den Schutz des Vermögens des Staats, soweit es über das Steueraufkommen generiert wird, bezweckt. Der Steuerhinterziehungstatbestand dient somit der Finanzierung des Staats und seiner Aufgaben mit den Mitteln des Strafrechts. § 370 AO ist mit dem Erfordernis Verkürzung von Steuern oder des Erlangens eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils als Erfolgsdelikt ausgestaltet. Die Taterfolge sind jedoch nicht gleichzusetzen mit der Verletzung des Rechtsguts des Steueraufkommens. § 370 AO ist insofern nicht mit den allgemeinen Delikten zum Schutz des Vermögens, § 263 und § 266 StGB vergleichbar, deren Taterfolg in einer Vermögensschädigung besteht. Eine Steuerverkürzung erfordert keinen Steuerschaden und auch keinen Gefährdungsschaden, sondern meint das Zurückbleiben des festgesetzten Anspruchs hinter dem Anspruch, der richtigerweise festzusetzen gewesen wäre. Verletzt werden muss nur das Handlungsobjekt. Das bedeutet, dass die Geltendmachung des Steueranspruchs vereitelt werden muss. Das Rechtsgut selbst, das Steueraufkommen, wird mit § 370 AO auch vor bloßen Gefährdungen geschützt. Darunter fallen nicht nur solche Situationen, in denen es nur noch vom Zufall abhängt, ob das Steueraufkommen tatsächlich geschädigt wird, sondern zum Teil auch abstrakte Gefahren, die durch tatbestandsmäßiges Verhalten entstehen, welches nicht zu einer Schädigung des Steueraufkommens führen kann. Der mit § 370 AO verfolgte Vermögensschutz entspricht damit dem Schutz anderer Straftatbestände zum Schutz des öffentlichen Vermögens, wie etwa § 264 und § 266a StGB. Dieser vorgelagerte strafrechtliche Schutz kann dadurch erklärt werden, dass das Steueraufkommen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben bestimmt ist und damit ein kollektives Rechtsgut darstellt. Da die Funktionsfähigkeit des Besteuerungssystems in hohem Maße auf die Mitwirkung aller Steuerpflichtigen angewiesen ist, ist das Steueraufkommen besonders anfällig für Beeinträchtigungen. Es bedarf daher eines Schutzes, der auch abstrakte Gefahren erfasst.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-19, am 12.10.2024, 06:57:29
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb