

die nationalen Steuerhoheiten sich nicht auf ihr Staatsgebiet beschränken.⁷³ Dem Grundsatz der formellen Territorialität⁷⁴ steht kein Grundsatz der materiellen Territorialität gegenüber. Vielmehr herrscht international im Falle einer unbeschränkten Steuerpflicht das Prinzip der weltweiten Besteuerung nach dem Welt-einkommensprinzip vor.⁷⁵ Demgegenüber erfolgt bei beschränkter Steuerpflicht eine Besteuerung nach dem Quellenprinzip. Allein inländische Einkünfte unterliegen der Steuer⁷⁶. Die zentrale Ursache der Doppelbesteuerung liegt darin, dass der Staat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist ([Wohn-]Sitzstaat), auch dessen ausländischen Einkommen besteuert, während der Staat, aus dem das Einkommen stammt (Quellenstaat), hiervon ebenfalls eine Steuer erhebt. Da sich bisher kein Völkergewohnheitsrecht entwickelt hat, wonach Doppelbesteuerung unzulässig ist,⁷⁷ muss diese Besteuerungskollision unilateral durch Maßnahmen der Steueranrechnung (§ 34c EStG) oder aber bilateral durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) gelöst werden. DBA weisen den Vertragsstaaten Besteuerungsrechte zu und beschränken dadurch nach nati-

onalem Recht bestehende Steueransprüche (§ 2 I AO). Typischerweise steht nach dem DBA dem Staat, in dem eine Betriebsstätte des Unternehmens unterhalten wird, die Besteuerung der auf diese entfallenden Unternehmensgewinne zu. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung setzt darum eine internationale Gewinnzuordnung innerhalb des Unternehmens voraus. Welcher Steuerjurisdiktion welcher faire Anteil am globalen Unternehmenserfolg zusteht, wird derzeit zwischen der OECD, den Schwellen- und Entwicklungsländern eingehend und kontrovers diskutiert. Ein „Weltsteuergericht“, das darüber zu urteilen hat, bleibt eine Zukunftsvision.

73 Tipke/Lang-Seer, Steuerrecht, § 1 Rn. 84.

74 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, Rn. 19.1.

75 Für Deutschland explizit § 1 II KStG: Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte.

76 Die beschränkte Steuerpflicht von Körperschaften, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland (Deutschland) haben, ist nach dem Territorialitätsprinzip auf die inländischen Einkünfte (§ 49 EStG) beschränkt (§ 2 Nr. 1 KStG). Dasselbe gilt für natürliche Personen (vgl. § 1 I und IV EStG).

77 Frotscher, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2015, Rn. 30.

Prof. Dr. Roman Seer*

Die Steuerhinterziehung nach § 370 AO

A. Rechtsgut und Deliktscharakter des § 370 AO

Nach der Rechtsprechung schützt der Straftatbestand der Steuerhinterziehung als Rechtsgut den Anspruch des Staates auf den vollen Ertrag aus jeder einzelnen Steuerart¹ oder das „öffentliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen jeder einzelnen Steuer bzw. Steuerart“.² Ein sachlicher Unterschied zwischen beiden Formulierungen besteht nicht.³ Die h.L. folgt dieser Rechtsgutbestimmung im Wesentlichen⁴, stellt aber teilweise auf das Steueraufkommen im Ganzen ab.⁵ Letzteres könnte im Einzelfall eine Kompensation zwischen Minder- und Mehrsteuern unterschiedlicher Steuerarten ermöglichen. Jedoch folgt die Strafbarkeit der Steuervergehen nicht nur aus einem Ungehorsam gegenüber dem Staat, sondern auch und gerade aus der damit verbundenen Schädigung der ehrlichen Steuerzahler.⁶ Die Steuerpflichtigen bilden eine Solidargemeinschaft. Für den einzelnen Bürger bleibt die Steuerpflicht nur erträglich, wenn gewährleistet ist, dass der Staat die geschuldeten Steuern ebenso gegenüber den anderen durchsetzt. Deshalb liegt es auch im Interesse eines jeden ehrlichen Steuerzahlers, dass der Staat alle geeigneten und erforderlichen Mittel anwendet, damit alle Steuerpflichtigen ihren gesetzlichen Lastenanteil tragen. § 370 AO schützt damit zugleich auch eine gerechte und gleichmäßige Lastenverteilung.⁷

Es besteht ungeachtet dessen Einigkeit darüber, dass die Steuerhinterziehung ein Vermögensdelikt ist. Jedoch verlagert § 370 I AO die Strafbarkeit insoweit vor, als der Tatbestand keine Rechtsgutverletzung im Sinne eines Vermögensschadens voraussetzt. Vielmehr lässt § 370 IV 1 AO den tatbestandlichen Erfolg einer Steuerverkürzung bereits eintreten, wenn die Steuern nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt sind. Ob dem Staat tatsächlich durch die un-

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum.

1 So die Formulierung in RGSt 72, 184, 186.

2 So die Formulierungen in RGSt 59, 258, 262; und jüngst BGHSt 53, 71, 80 Rn. 21; 58, 50, 56, Rn. 16; 58, 218, 230, Rn. 62.

3 Kuhlen, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, 2012, S. 37.

4 Aus der Kommentarliteratur m.w.N. siehe etwa Hübschmann/Hepp/Spitaler/Hellmann, AO/FGO, § 370 AO Rn. 43 [Stand: November 2013]; Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 13 ff. [Stand: Oktober 2013].

5 Kohlmann-Ransiek, Steuerstrafrecht, Kommentar, § 370 AO Rn. 55 [Stand: Oktober 2008]; Franzen/Gast/Joicks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., 2009, § 370 Rn. 14 ff.

6 So schon § 23 des Preußischen Klassensteuergesetzes v. 06.12.1811, Preuß. Gesetz-Sammlung 1811, 361, 367.

7 Tipke, Besteuerungsmoral und Steuermoral, 2000, S. 97 f.; Tipke, FS Kohlmann, 2003, 555, 561 f.; Röckel, Das Steuerstrafrecht im Spannungsfeld des Verfassungs- und Europarechts, Diss., 2002, S. 184 ff.; Salditt, FS Tipke, 1995, 475, 479, der aber abw. die gleichmäßige Lastenverteilung als Individualrecht für das alleinige Rechtsgut des § 370 AO hält.

richtige/unterbliebene Steuerfestsetzung letztlich ein Steuerschaden entstanden ist, bleibt für die Vollendung des Delikts irrelevant. Dies macht § 370 IV 3 AO in Gestalt des sog. Kompensationsverbots deutlich. Danach ist es ohne Bedeutung, wenn die Steuer, die sonst (ohne Verkürzungshandlung) festgesetzt worden wäre, aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen.⁸ Auf dieser Linie interpretiert der BGH zudem die in § 370 I AO enthaltene Täterfolgialternative des erlangten „anderen nicht gerechtfertigten Steuervorteils“. So fasst die Rechtsprechung das Erschleichen eines begünstigenden Feststellungsbescheides (z.B. über eine zu hohe oder unberechtigte Verlustfeststellung) als nicht gerechtfertigten Steuervorteil, ohne dass es für die Tatvollendung darauf ankäme, ob die Feststellung im Ergebnis zu einer niedrigen Steuerfestsetzung führt.⁹ Vor dem Hintergrund dieser weitgehenden Ausdehnung der Strafbarkeitszone ist die Steuerhinterziehung zwar ein Erfolgsdelikt, aber kein Verletzungs-, sondern ein bloßes (konkretes) Gefährdungsdelikt.¹⁰ Ein konkretes Gefährdungsdelikt unterscheidet sich vom Verletzungsdelikt dadurch, dass der tatbestandmäßige Erfolg nicht in einer Schädigung des geschützten Handlungsobjekts liegen muss, sondern der Eintritt einer Gefahr, bei der die Möglichkeit einer Schadensverwirklichung nahe liegt, ausreicht.¹¹ Wie vorgehend beschrieben, ist dies bei der Steuerhinterziehung der Fall.

B. Strafbare Tathandlungen

I. Begehungstatbestand des § 370 I Nr. 1 AO

Die Steuerhinterziehung kann zunächst durch ein positives Tun verwirklicht werden, indem jemand Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht. Die Handlung bedarf keiner gelungenen Täuschung mit einem hervorgerufenen Irrtum der jeweils zuständigen Finanzbeamten.¹² Der Tatbestand ist zwar betrugsähnlich, aber nicht mit § 263 StGB deckungsgleich. Strafbewehrte unrichtige oder unvollständige Angaben können nicht nur in Steuererklärungen, sondern in jedweder Form von schriftlichen oder mündlichen Willens- und Wissens-erklärungen, z.B. durch Anträge auf Herabsetzung von Vorauszahlungen, Erläuterungen im Rahmen der Außenprüfung, durch Stundungs- oder Erlassanträge gemacht werden. Täter des in § 370 I Nr. 1 AO normierten Tatbestandes kann nicht nur ein Steuerpflichtiger (siehe § 33 AO), sondern jedermann, also auch dessen Steuerberater,¹³ Angestellter (z.B. Buchhalter) oder gar ein Finanzbeamter¹⁴ sein.

Dagegen stellt § 370 I AO das Abweichen von einer Rechtsauffassung der Verwaltung oder Rechtsprechung nicht unter Strafe. Der Steuerpflichtige und sein steuerlicher Berater dürfen daher in der Steuererklärung durchaus eine von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung vertreten. Dabei kann sich

die abweichende Rechtsauffassung aber derart auswirken, dass gegenüber der Finanzbehörde Tatsachen verschwiegen werden, die aus dem (typisierten) Empfängerhorizont der Finanzbehörde, der in Verwaltungsvorschriften im Bundesteuerblatt Teil I (BStBl. I) und in den im Bundessteuerblatt Teil II (BStBl. II) als Verwaltungsleitlinien veröffentlichten Präjudizien nach außen hin für die Steuerpflichtigen erkennbar wird, entscheidungserheblich sind. Führt die abweichende Rechtsauffassung zum Verschweigen derart relevanter Tatsachen, macht sich der Steuerpflichtige durch unvollständige Angaben strafbar.¹⁵ Ansonsten würde der Finanzbehörde von vornherein die Möglichkeit genommen, die eigene als richtig (gesetzmäßig) angesehene Rechtsansicht im Rahmen der Steuerfestsetzung zu vertreten. Der Steuerpflichtige muss sich dabei keineswegs die Auffassung der Finanzbehörde zu eigen machen. Vielmehr kann er die ihm günstige Rechtsfolge (z.B. Nichtsteuerbarkeit) in der Steuererklärung vertreten, hat aber den aus dem objektivierten Empfängerhorizont der Finanzverwaltung heraus relevanten Sachverhalt offen zu legen. Folgt die Finanzbehörde ihm nicht, kann er seine abweichende Auffassung im Rechtsschutzweg geltend machen.

II. Unterlassungstatbestand des § 370 I Nr. 2 AO

Dem Begehungstatbestand stellt § 370 I Nr. 2 AO gleich, wenn die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen werden. Der Tatbestand stellt zwar die pflichtwidrige Nichtabgabe einer Steuererklärung¹⁶ unter Strafe, nicht aber die unterlassene oder verspätete Zahlung. Der letztgenannte Pflichtverstoß wird bei Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§§ 26b; 26c UStG) und für sog. Abzugssteuern (z.B. Lohn- und Kapitalertragsteuer) nach § 380 AO lediglich als Ordnungswidrigkeit geahndet. Die eigenständige Formulierung des Tatbestandes spricht für ein echtes Unterlassungsdelikt. Jedoch normiert § 370 I Nr. 2 AO selbst keine Pflichten, sondern setzt diese voraus. Allein das pflichtwidrige Unterlassen ist strafbar, so dass es einer besonderen rechtlichen Handlungspflicht zur Abwendung des Erfolges bedarf. Dies entspricht der Sache nach der Regelung des § 13 I StGB, der ebenfalls eine rechtliche Einstandspflicht dafür voraussetzt, dass ein

8 Zur Kritik am sog. Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 s. Tipke/Lang-Seer, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 23 Rn. 38 f.

9 BGHSt 53, 99, 105; 58, 50, 57.

10 So BGHSt 53, 99, 106 f.

11 Jescheck/Weigand, Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil, 5. Aufl., 1996, § 26 II 2, S. 263 f.

12 BGHSt 37, 266, 285; 51, 356, 361.

13 Siehe dazu Weckerle, Steuerstrafrechtliche Verantwortung des Beraters, DStjG Bd. 38, 2015, S. 171 ff.

14 So etwa BGHSt 51, 356, 358 f.

15 So BGHSt 37, 266, 284 f.; siehe zuletzt Seer/Krumm, DStR 2013, 1814, 1816; Sontheimer, DStR 2014, 357, 358.

16 Dazu gehören auch Steueranmeldungen (z.B. Umsatz-, Lohnsteueranmeldungen) i.S. des § 167 AO.

strafrechtlich relevanter Erfolg nicht eintritt (sog. Garantienpflicht).¹⁷ Dementsprechend bildet das unechte Unterlassungsdelikt des § 370 I Nr. 2 AO ein Sonderdelikt, das nur derjenige als Täter verwirklichen kann, der zur Mitteilung der steuerlich erheblichen Tatsachen oder zur Verwendung der Steuerzeichen verpflichtet ist und sich dadurch in einer sog. Garantienstellung befindet.¹⁸ Die Garantienpflichten ergeben sich in erster Linie aus Gesetzen, insbesondere aus den Steuergesetzen. In der Abgabenordnung und den Einzelsteuergesetzen sind zahlreiche Mitteilungs-, Offenbarungs-, Anzeige-, Auskunft- und ähnliche Pflichten normiert, die der finanzbehördlichen Sachaufklärung dienen. Alle diese steuerlichen Pflichten sind Garantienpflichten im Sinne des § 370 I Nr. 2 AO. Diese Garantienpflichten bilden allerdings kein besonderes persönliches Merkmal (§§ 28 I, 14 I StGB), das zu einer obligatorischen Strafmilderung führt.¹⁹ Es ist umstritten, ob im Rahmen des § 370 I Nr. 2 AO nur auf gesetzlich normierte Handlungspflichten Bezug genommen werden darf oder sich eine entsprechende Handlungspflicht auch aus § 13 StGB (z.B. aufgrund von Ingerenz) ergeben kann.²⁰ Teilweise wird § 153 AO als abschließende gesetzliche Fixierung einer Ingerenzhaftung qualifiziert, infolgedessen eine darüber hinausgehende, sich auf § 13 StGB stützende strafrechtliche Haftung für ein bestimmtes Vorverhalten auszuschließen wäre.²¹ Danach ließe die heutige Fassung des § 370 I Nr. 2 AO mit seiner konkreten Tathandlungsbeschreibung keinen Raum für eine Anknüpfung an die allgemeine strafrechtliche Garantienstellung.

In systematischer Hinsicht ist die Anwendung des § 13 StGB an sich schon für den Tatbestand der aktiven Begehungsform des § 370 I Nr. 1 AO (siehe oben unter I.) zu prüfen.²² Gegen die Anwendbarkeit der Vorschrift spricht aber, dass der Gesetzgeber mit der deutlichen Trennung der Tatbestände des Nr. 1 (aktives Handeln) und des Nr. 2 (Unterlassen) gerade klar bestimmen wollte, welche Fälle einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen strafbar sein sollen.²³ Innerhalb des § 370 I Nr. 2 AO bleibt an sich kein Raum für eine allgemeine Ingerenzpflicht, wenn der Täter einer Steuerhinterziehung im Sinne von § 370 I Nr. 2 AO nur sein kann, wer auch selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist.²⁴ Wenn dem richtigerweise so ist, spricht viel dafür, § 370 I Nr. 2 AO eine Sperrwirkung für die Annahme der Anwendung der allgemeinen Regel des § 13 StGB im Rahmen des § 370 I Nr. 1 AO beizumessen.²⁵

Diese Folgerung zieht der Bundesgerichtshof indessen nicht. Vielmehr vertritt er die Auffassung, dass eine strafbare Beihilfe durch Unterlassen auch ohne das Bestehen einer gesetzlichen Garantienpflicht (z.B. aus § 153 AO) möglich sei.²⁶ In dem konkreten Fall ging es um die in einem anderen steuerlichen Zusammenhang erfolgte Vorlage unrichtiger Dokumente, welche die Position des Fiskus in dem aktuellen Besteuerungsverfahren verschlechterte. In seinem Urteil vom 9. April

2013 hat der BGH jüngst Offenbarungspflichten im Sinne des § 370 I Nr. 2 AO nicht auf die im Gesetz besonders festgelegten steuerlichen Erklärungsspflichten beschränkt, sondern auch aus allgemeinen Garantienpflichten zumindest für möglich gehalten.²⁷ Dabei hat er einschränkend hinzugefügt, dass diese „allerdings eine untergeordnete Rolle“ spielten.²⁸ Das Gericht lässt damit offen, anhand welcher Kriterien Strafverfolgungsbehörden und Gerichte in welchen Fällen zu einer über § 153 AO hinausgehenden strafbewehrten Garantienpflicht aus einem etwaigen Vorverhalten kommen können. Der hinzugefügte Schlenker von der „untergeordneten Rolle“ darf angesichts der eröffneten Rechtsunsicherheit als Hinweis verstanden werden, von der Annahme einer ungeschriebenen Garantienpflicht nur zurückhaltend Gebrauch zu machen. Eine praktisch wichtige Garantienpflicht statuiert § 153 AO für Steuerpflichtige im Sinne des § 33 AO. Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich, aber vor Ablauf der Festsetzungsfrist, dass die abgegebene Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung der Steuern kommen kann oder gekommen ist, ist er verpflichtet, dies anzuzeigen und die Erklärung zu korrigieren (siehe § 153 I AO). Diese Verpflichtung dient dazu, dass die Finanzbehörde von Besteuerungsgrundlagen Kenntnis erlangt, die ihr bislang noch nicht bekannt waren.²⁹ Es muss sich um eine nachträgliche Erkenntnis handeln. § 153 I AO trifft nicht zu, wenn jemand von vornherein eine unzutreffende Steuererklärung abgeben und dadurch Steuern verkürzen wollte (Vorsatz, siehe unten C.I.); er braucht sich nicht selbst einer strafbaren Handlung zu bezichtigen. Vor diesem Hintergrund überzeugt der BGH mit seinem Urteil vom

17 Kohlmann-Ransiek, *Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 272 (August 2014).

18 Siehe BGHSt 58, 218, 228 ff.

19 BGHSt 41, 1, 4 f.; zur Dogmatik der besonderen persönlichen Merkmale s. Schönemann, GA 2011, 445, 451 ff.

20 Siehe Deibel, Die Reichweite des § 153 Abs. 1 Satz 1 AO, Diss., 2011, S. 356, 359 ff., 373 ff.; MK-StGB-Schmitz/Wulf, 2010, § 370 AO Rn. 298 ff.; Kohlmann/Ransiek, *Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 277 ff. (August 2014).

21 Deibel, 356, 359 ff.; FG Sachsen-Anhalt v. 29.10.2009 – 5 K 531/06, EFG 2010, 984.

22 Klein/Jäger, AO, Kommentar 12. Aufl., 2014, § 370 Rn. 41a; Franzen/Gast/Joeks, *Steuerstrafrecht*, 7. Aufl., 2009, § 370 Rn. 112 ff. Beide Kommentatoren gehen von einer Anwendbarkeit des § 13 StGB im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO aus.

23 MK-StGB-Schmitz/Wulf, § 370 AO Tz. 299.

24 So der BGH in nunmehr ständiger Rspr., s. BGHSt 48, 52, 58; 58, 218, 227.

25 So etwa Kohlmann-Ransiek, *Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rz. 221, 224 [Stand: November 2012].

26 BGHSt 43, 381, 395 ff.

27 BGHSt 58, 218, 227.

28 BGHSt 58, 218, 227, Rn. 52.

29 BGHSt 53, 210, 217. Nicht zu berichtigen hat der Stpfl. aber von ihm nachträglich erkannte Fehler *des Finanzamts*, die diesem bei der Veranlagung auf der Basis einer ordnungsgemäßen Steuererklärung unterlaufen sind, s. BFH BStBl. II 2014, 222, 224 f., Rn. 33 ff.

17. März 2009³⁰ nicht, wo er die Berichtigungspflicht auf Fälle ausgedehnt hat, in denen der Steuerpflichtige bedingt vorsätzlich (dolus eventualis) eine unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben hat.³¹ Diese Rechtsprechung bricht mit dem Grundsatz tatbestandlicher Gleichbehandlung der Vorsatzformen³². Warum der Täter, der schon bei aktiver Tatbegehung wissentlich oder gar absichtlich Steuern verkürzt hat, strafrechtlich besser gestellt wird als der nur mit Eventualvorsatz handelnde Täter, erschließt sich nicht. Es wird auch nicht erkennbar, worin das gegenüber dem Ausgangsdelikt des § 370 I Nr. 1 AO (siehe I.) gesteigerte Unrecht liegen soll, wenn der bedingt vorsätzlich und damit bereits nach § 370 I Nr. 1 AO strafbar handelnde Steuerpflichtige es schlicht unterlässt, den aus der ersten Tat resultierenden Schaden zu beseitigen. Sowohl auf den direkt als auch auf den bedingt vorsätzlich Handelnden ist § 153 AO mithin nicht anwendbar. Berichtigt der Täter seine vorsätzlich unrichtige Erklärung später gleichwohl, liegt vielmehr ggf. eine strafbefreiende Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO vor (dazu unten D.)³³.

Die Berichtigungspflicht trifft nach § 153 I 2 AO auch Gesamtrechtsnachfolger, gesetzliche Vertreter (§ 34 AO) und Verfügungsberechtigte (§ 35 AO)³⁴, nicht aber gewillkürte Vertreter (z.B. Steuerberater)³⁵. Allerdings gehört es zu den Berufspflichten eines Steuerberaters, den Steuerpflichtigen auf dessen Berichtigungspflicht aus § 153 AO hinzuweisen, wenn er die Unrichtigkeit der abgegebenen Steuererklärung erkennt. Unterlässt der nach § 153 I AO Anzeigepflichtige die geforderte Berichtigung, so macht er sich nach § 370 I Nr. 2 AO strafbar. Die bloße Unterschrift unter eine gemeinsame Einkommensteuererklärung macht Ehegatten allerdings noch nicht zu wechselseitigen Garanten für die Erklärung des jeweils anderen³⁶.

C. Subjektiver Tatbestand

I. Vorsatz

Die Steuerhinterziehung setzt in allen Tatbeständen ein vorsätzliches Handeln voraus. Der Vorsatz muss sich auf die Tathandlung (bei § 370 I Nr. 2 AO einschließlich der Garantenstellung), den Täterfolg (siehe oben A.) und den Ursachenzusammenhang erstrecken. Bedingter Vorsatz (dolus eventualis) reicht aus. Eine besondere Absicht ist – anders als beim Betrug (§ 263 StGB) – nicht erforderlich. Grob fahrlässige (leichtfertige) Steuerverkürzung ist zwar nicht strafbar, stellt aber eine Ordnungswidrigkeit nach § 378 AO dar. Die Abgrenzung des bedingten Vorsatzes von der leichtfertigen Begehungsweise bereitet unverändert erhebliche Schwierigkeiten. Nach ständiger Rechtsprechung liegt dolus eventualis dann vor, wenn der Täter den Erfolgseintritt (seines pflichtwidrigen Handelns) als möglich und nicht ganz fernliegend erkennt und ihn billigend in Kauf nimmt.³⁷ Der bedingte Vorsatz besteht ebenso wie der direkte Vorsatz aus einem Wis-

sens- und einem Wollenselement. Das Wollenselement erschöpft sich aber in der bloßen Billigung des tatbestandlichen Erfolges, die selbst dann vorliegt, wenn der Erfolg dem Täter an sich unerwünscht ist, dieser sich allerdings mit dessen Eintritt abgefunden hat. Das Wissenselement bezieht sich auf die Möglichkeit des Erfolgseintritts. Der BGH hat in einem Urteil vom 8. September 2011³⁸ gemeint, dass der Täter sich mit der Möglichkeit der Steuerverkürzung im Sinne eines bedingten Vorsatzes bereits dann abfinde, wenn er die Existenz des Steueranspruchs nur für möglich hält und die Finanzbehörden über die Besteuerungsgrundlagen gleichwohl in Unkenntnis lasse. Damit reduziert der BGH die Vorsatzanforderungen derart, dass die Konturen zur bloßen Ordnungswidrigkeit einer leichtfertigen Steuerverkürzung im Sinne des § 378 AO verschwimmen. In der genannten Entscheidung hält der BGH es für ein den bedingten Vorsatz begründendes Indiz, wenn ein Kaufmann sich keinen zuverlässigen Rechtsrat einholt, sondern allein von seinem laienhaften Rechtsverständnis ausgeht.³⁹ Dagegen hat derselbe Strafsenat des BGH in seinem jüngsten Urteil vom 17. Dezember 2014 die tatrichterliche Wertung des Landgerichts einer leichtfertigen Steuerverkürzung bei einem vergleichbaren Sachverhalt in umgekehrter Richtung gebilligt. Dabei führt das Gericht eingangs die ständige Definition der leichtfertigen Steuerverkürzung an, wonach leichtfertig handele, wer die Sorgfalt außer Acht lasse, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen müsste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird⁴⁰. Ebenso wie in dem Urteil vom 8. September 2011 führt der BGH dann die Pflicht des Kaufmanns an, in zweifelhaften Steuerfällen sich von sachkundiger Seite Rat einholen zu müssen⁴¹; nur diesmal eben nicht zur Begründung des bedingten Vorsatzes, sondern der Leichtfertigkeit.

Die Rechtsprechung hinterlässt damit den Eindruck einer einzelfallabhängigen, nicht selten eher zufäl-

30 BGHSt 53, 210, 216 ff.

31 Ablehnend Reiß, FS Samson, 2010, 571, 573 ff.; Deibel, S. 121-194; Tipke/Kruse-Seer, AO/FGO, Kommentar, § 153 AO Rn. 11 [Stand: Juni 2012].

32 Bülte, BB 2010, 607, 612 f.

33 Zum Verhältnis zwischen § 153 AO und § 371 AO s. Fromm, DStR 2014, 1747.

34 Nach BGHSt 58, 218, 236 ff., Rn. 83, reicht auch die bloß tatsächliche Verfügungsmacht eines sog. faktischen Geschäftsführers für dessen Qualifizierung als „Verfügungsberechtigten“ i.S. des § 35 AO und zur Begründung einer Berichtigungspflicht n. § 153 I S 2 AO aus; dazu krit. Anm. Rübenthal, NJW 2013, 2456; Kaiser/Grimm, DStR 2014, 179, 181 ff.

35 BGH wistra 1996, 184, 188.

36 BFH BStBl. II 2002, 501, 502 f.

37 Ständige Rspr. seit BGHSt 7, 363, 369.

38 BGH wistra 2011, 465, 467, Rn. 26.

39 BGH wistra 2011, 465, 467, Rn. 27.

40 BGH wistra 2015, 191, 194, Rn. 29.

41 BGH wistra 2015, 191, 194, Rn. 30.

lig-beliebigen Abgrenzung zwischen der Kriminalstrafbarkeit einer bedingt vorsätzlich verwirklichten Steuerhinterziehung (§ 370 I AO) und der bloßen Ordnungswidrigkeit einer leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO). Diese Unkalkulierbarkeit setzt vor allem Vorstände von Unternehmen mit einer Vielzahl von komplexen steuerlich relevanten Geschäftsvorfällen einem kaum beherrschbaren strafrechtlichen Risiko aus.⁴² Da von einem Vorstand schlechterdings nicht verlangt werden kann, jeden der tausendfachen Geschäftsvorfälle zu überblicken, muss sich dessen Verantwortlichkeit auf die Einrichtung einer sog. Tax Compliance-Struktur im Unternehmen⁴³ reduzieren. Sind in dem Unternehmen strukturell Vorkehrungen zur Einhaltung der steuerlichen Mitwirkungspflichten vorhanden, darf typischerweise auch auf das Bemühen des Vorstandes, die steuerlichen Pflichten einzuhalten, geschlossen werden. Damit sollte im Regelfall dem bedingten Vorsatz der Boden entzogen sein.⁴⁴

II. Irrtum nach §§ 16, 17 StGB

Damit stellt sich die Frage nach der steuerstrafrechtlichen Relevanz von Irrtümern. Der Vorsatz muss sich auf sämtliche Tatbestandsmerkmale beziehen. Dazu ist es nicht erforderlich, dass dem Täter in einer exakten juristischen Subsumtion die genauen steuerrechtlichen Folgen bewusst geworden sind.⁴⁵ Ausreichend ist es, wenn der Täter damit rechnet, durch unvollständige bzw. falsche Angaben Steuern zu verkürzen. Dazu muss er u.a. den Steueranspruch nach Grund und Höhe zumindest für möglich halten (sog. Steueranspruchslehre).⁴⁶ Der Vorsatz wird aber gem. § 369 II AO i.V. mit § 16 I 1 StGB ausgeschlossen, wenn der Täter – in der Parallelwertung in der Laiensphäre – auch nur über ein Merkmal des jeweiligen Tatbestandes des § 370 I AO irrt (sog. Tatbestandsirrtum). In diesem Fall verbleibt nur die Möglichkeit einer Bestrafung wegen leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378 AO (siehe § 369 II AO i.V. mit § 16 I 2 StGB).

Die durch § 370 I AO in den Straftatbestand einbezogene steuerrechtlichen Merkmale sind als normative Tatbestandsmerkmale nicht anders zu werten als die über das Merkmal „fremde Sache“ in den Diebstahlsstatbestand des § 242 StGB einwirkenden sachenrechtlichen Normen.⁴⁷ Damit kann auch ein Irrtum über die Steuerrechtslage ein Tatbestandsirrtum im Sinne des § 16 I 1 StGB sein.⁴⁸ Dagegen spricht nicht die gebräuchliche Beschreibung des § 370 I AO als sog. Blankettstraftatbestand. Der Begriff „Blankett“ wird nicht nur im Zusammenhang mit einem Verbotsirrtum im Sinne des § 17 StGB⁴⁹ benutzt. Vielmehr spielt der Begriff sowohl für die Frage der Bestimmtheit des Straftatbestandes im Sinne des Art. 103 II GG⁵⁰ als auch für die Frage nach der zeitlichen Geltung von Strafgesetzen (§ 2 StGB)⁵¹ eine Rolle. Es ist daher möglich, von einem Blankettstraftatbestand (z.B. im Hinblick auf die [Un-]bestimmtheit der Norm) zu sprechen, ohne damit gleichzeitig eine Aussage über

den Charakter normativer Tatbestandsmerkmale getroffen zu haben.⁵²

D. Selbstanzeige (§ 371 AO)

I. Systematische Einordnung und Zweck

Die Vorverlagerung der Vollendung der Steuerhinterziehung als (konkretes) Gefährdungsdelikt (siehe oben A.) bedarf nicht nur rechtspolitisch einer Kompensation. An die Stelle des strafbefreienden Rücktritts vom Versuch (§ 24 StGB) tritt hier der strafbefreiende Rücktritt vom vollendeten Delikt im Sinne einer tätigen Reue.⁵³ Ebenso wie der Rücktritt vom Versuch bildet die Selbstanzeige einen persönlichen Strafaufhebungsgrund, der die bereits entstandene Strafbarkeit rückwirkend wieder beseitigt („wird [...] nicht bestraft“).⁵⁴ Als Teil des materiellen Strafrechts findet auf ihn der Grundsatz „in dubio pro reo“ Anwendung. Gleichzeitig sichert die Selbstanzeige im dauerhaften Verwaltungsrechtsverhältnis des Steuerpflichtigen zum Staat, wo der Bürger jährlich zur Mitwirkung verpflichtet ist, die Wahrung des Nemo tenetur-Grundsatzes (des Selbstbelastungsverbots).⁵⁵ Die steuerrechtliche umfassende Mitwirkungspflicht ist nur dann nach Art. 2 I GG verfassungsrechtlich zumutbar, wenn der Steuerpflichtige dadurch nicht gezwungen wird, sich (z.B. für zurückliegende Zeiträume) selbst zu belasten. Insoweit bietet die Selbstanzeige nach

42 Eingehend *Kaeser*, Steuerstrafrechtliche Verantwortung im Unternehmen und selbstregulierende Tax Compliance, DStJG Bd. 38 (2015), S. 196.

43 Siehe dazu eingehend *Schützler*, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, Diss., 2014, S. 49 ff.; *Risse*, Tax Compliance und Tax Risk Management, Diss., 2015, S. 43 ff.

44 Zutreffend *Radtke* (Richter im 1. Strafsenat des BGH) auf dem 52. Berliner Steuergespräch „Tax Compliance und Steuerstrafrecht“, FR 2015, 297, 303.

45 Zum Vorsatz s. *J. Müller*, Vorsatz und Erklärungspflicht im Steuerstrafrecht, Diss., 2007; *Höll*, Vorsatz bei der Steuerhinterziehung, Diss., 2012.

46 BGH wistra 1995, 191, 192; 2011, 465, 466 f.; BFHE 220, 332, 343.

47 Eingehend *Kublen*, Vorsatz und Irrtum im Steuerstrafrecht, DStJG Bd. 38 (2015), S. 117, 124 ff.

48 Dazu ausf. *Bachmann*, Vorsatz und Rechtsirrtum im Allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht, Diss., 1993, S. 145 ff.

49 *Mairwald*, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, Diss., 1984, S. 15 ff.: Irrtum über die blankettausfüllende Norm als Verbotsirrtum.

50 Siehe nur BVerfG NJW 2011, 3778 f., Rn. 58 m.w.N.

51 BGHSt 20, 177, 180 f.

52 Klarsichtig *Kublen*, 127: „Für diese heterogenen Sachprobleme muss es keine Lösung geben, die mit einem einheitlichen Verständnis der Begriffe ‚normatives Tatbestandsmerkmal‘ und ‚Blankettmerkmal‘ verknüpft wäre.“

53 Als sog. „tätige Reue“ wird das nach formeller Deliktvollendung erfolgende Verhalten in einigen Vorschriften des Besonderen Teils des StGB ebenfalls strafbefreiend oder strafmildernd berücksichtigt; dazu ausf. *Blöcker*, Die tätige Reue, Diss., 2000.

54 BGH wistra 1983, 197; *Hunsmann*, Das steuerstrafrechtliche Selbstanzeigeprivileg, Diss., 2006, S. 30 f.

55 Siehe auch BVerfG wistra 1988, 302; *Stahl*, FS Korn, 2005, 757, 761 ff.

§ 371 AO grundsätzlich die Möglichkeit, dies ohne Strafsanktion zu tun.

Nach Auffassung des BGH besitzt § 371 AO einen doppelten Zweck:⁵⁶ Zum einen sollen durch die Straftat bisher verborgene, verheimlichte Steuerquellen erschlossen und so das Steueraufkommen vermehrt werden (fiskalpolitischer Zweck).⁵⁷ Zum anderen soll dem Steuerhinterzieher ein Anreiz gegeben werden, zur Steuerehrlichkeit zurückzukehren (Idee der „goldenen Brücke“). Dazu verlangt der BGH nunmehr, „reinen Tisch“ zu machen, und schließt die Möglichkeit von sog. Teilselbstanzeigen aus.⁵⁸ Selbstanzeigen finden in der Praxis regelmäßig dann statt, wenn der Täter konkret die Entdeckung der Tat befürchtet, etwa weil eine Außenprüfung bevorsteht oder die Gefahr einer Fremdanzeige (z.B. wegen Differenzen mit Angestellten, Geschäftsfreunden oder mit dem Ehegatten im Scheidungsfalle) droht. In diesen Fällen ist die Finanzbehörde aber nicht selten bereits aus eigener Kraft in der Lage, sich die Steuerquelle zu erschließen. Deshalb sollte die Selbstanzeige als ein Fall des Rücktritts von der vollendeten Steuerhinterziehung strafrechtsdogmatisch mit der Strafzwecktheorie⁵⁹ und dem Gedanken der Wiedergutmachung (siehe auch § 46a StGB)⁶⁰ gerechtfertigt werden.

II. Positive Strafbefreiungsvoraussetzungen (§ 371 Abs. 1 u. 3 AO)

§ 371 AO nimmt den Strafanspruch zurück, wenn der Täter oder Teilnehmer zu einem rechtstreuen Verhalten zurückfindet (§ 371 I AO: Aufhebung des Handlungsunrechts) und den der Gemeinschaft entstandenen Schaden wiedergutmacht (Abs. 3: Aufhebung des Erfolgsunrechts). Dabei darf sich das rechtstreue Verhalten nach den Änderungen durch das sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28. April 2011⁶¹ und das AO-Änderungsgesetz vom 22. Dezember 2014⁶² nicht mehr auf die einzelne Steuerstraftat im materiellen Sinne beschränken, sondern muss sich auf alle Steuerstraftaten der jeweiligen Steuerart beziehen, soweit diese noch nicht strafverfolgungsverjährt sind oder nicht länger als 10 Kalenderjahre zurückliegen (siehe § 371 I 2 AO n.F.). Damit verlangt § 371 I AO eine Art von „Sparten-Lebensbeichte“.⁶³ Dieses auf die Verhinderung „taktischer Selbstanzeigen“ gerichtete Erfordernis erschwert Selbstanzeigen in einem dem Zweck der Selbstanzeige zuwider laufenden Umfang. Aufgrund der Unwirksamkeit von Teil-Selbstanzeigen sind solche Selbstanzeigen risikobehaftet, die Besteuerungsgrundlagen lediglich auf geschätzter Basis angeben können⁶⁴. Nach dem Wortlaut der Norm führen nicht nur dolose Unvollständigkeiten oder Unrichtigkeiten, sondern auch undolos (versehentlich) unterlaufene Fehler zur Unwirksamkeit der gesamten Selbstanzeige.⁶⁵ Immerhin hat § 371 IIa AO n.F. das Verbot der Teilselbstanzeige für Umsatz- und Lohnsteueranmeldungen wieder gelockert. Damit wird das Strafbarkeitsrisiko für die Korrektur der im monatli-

chen Massengeschäft der Unternehmen kurzfristig zu erstellenden Steueranmeldungen, die naturgemäß fehleranfällig sind, sinnvollerweise wieder gesenkt⁶⁶.

III. Negative Strafbefreiungsvoraussetzungen (§ 371 Abs. 2 AO)

Anders als § 24 I 1 StGB enthält die Vorschrift des § 371 AO nicht ausdrücklich das Merkmal der Freiwilligkeit. Jedoch schließt § 371 II AO die Straffreiheit der Selbstanzeige für bestimmte, abschließend geregelte Fälle typisierter Unfreiwilligkeit aus, in denen der Täter nicht aus eigenem Antrieb zur Rechtsordnung zurückkehrt. Dazu zählt § 371 II Nr. 1 AO den Fall, dass eine der Steuerstraftaten der jeweiligen Steuerart im Zeitpunkt der Selbstanzeige ganz oder zum Teil bereits entdeckt ist und der Täter dies weiß oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. Die Frage, ob eine strafbefreiende Selbstanzeige noch möglich ist oder die Tat schon entdeckt worden ist, ist aktuell in Zusammenhang mit dem grenzüberschreitenden Ankauf von illegal erstellten Bankdaten-CDs aufgekommen. Nach der Rspr. ist die Tat erst entdeckt, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit der Tatverurteilung (= hinreichender Tatverdacht im Sinne der §§ 170 I; 203 StPO) besteht.⁶⁷ Solange nur den Strafverfolgungsbehörden möglicherweise Informationen bekannt sind, die zu einer Entdeckung führen können, muss der Täter noch nicht mit einer Entdeckung rechnen. Es hat sich lediglich das Risiko des Entdecktwerdens für den Täter erhöht, eine strafbefreiende Selbstanzeige ist zu diesem Zeitpunkt noch möglich.⁶⁸

56 BGHSt 55, 180, 181 f.

57 So bereits früher BGHSt 29, 37, 40.

58 Die Judikatur des heute zuständigen 1. Strafsenats des BGH (BGHSt 55, 180, 182 ff.) hat die Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige gegenüber der Judikatur des früher zuständigen 5. Strafsenats des BGH deutlich verschärft.

59 Siehe *Hunsmann*, Das steuerstrafrechtliche Selbstanzeigeprivileg, Diss., 2006, S. 67 ff., 77 ff. Zu den Strafzwecktheorien in der Rspr. des BVerfG s. *Roxin*, FS Volk, 2009, 601.

60 Dazu ausf. *Löffler*, Grund und Grenzen der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige, Diss., 1992, S. 167 ff.: Aufhebung des Strafbedürfnisses wegen „normbestätigenden Nachtatverhaltens“; *Hunsmann*, Das steuerstrafrechtliche Selbstanzeigeprivileg, Diss. 2006, S. 77 ff.; *Kespe*, Täter-Opfer-Ausgleich und Schadenswiedergutmachung, Diss., 2011, S. 344 ff.

61 BGBl. I 2011, 676.

62 BGBl. I 2014, 2417.

63 Plastische Beschreibung von *Rolletschke/Roth*, Stbg. 2011, 200, 202.

64 Das prominenteste Beispiel ist die verunglückte Selbstanzeige im Fall „Uli Hoeneß“, s. LG München II wistra 2015, 77; *Spat-scheck*, Steueranwaltsmagazin 2014, 38.

65 *Rolletschke/Roth*, Stbg. 2011, 200, 201; *Zanzinger*, DStR 2011, 1397, 1399 f.; *Ransiek/Hinghaus*, BB 2011, 2271, 2273.

66 Zu den Motiven s. Entwurf der Bundesregierung zum Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung v. 03.11.2014, BT-Drucks. 18/3018, 12 f.

67 BGH wistra 1983, 197; 2000, 219, 225; 2000, 227, 228 f.

68 *Randt/Schauß*, DStR 2008, 489, 491; *Göres/Kleinert*, NJW 2008, 1353, 1358 f.; *Schwedhelm/Wulf*, Stbg. 2008, 294; *Mückenberger*, NJW 2012, 3481.

Der Selbstanzeige ist ferner ausgeschlossen, sobald dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist (§ 371 II 1 Nr. 1 b) AO). Ab diesem Moment befindet sich der Täter in der typischen Bestrafungsgefahr, die auch im allgemeinen Rücktrittsrecht zur Annahme der Unfreiwilligkeit führt. Die Bekanntgabe der Einleitung kann auch durch eindeutige Amtshandlungen, z.B. durch Verhaftung (§§ 114 ff. StPO), Festnahme (§ 127 StPO), Beschlagnahme (§§ 94; 98 StPO) oder Durchsuchung beim Verdächtigen (§ 102 StPO) geschehen. Der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens stellt § 371 II Nr. 1 c)-e) AO Fälle gleich, in denen ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder ordnungswidrigkeit oder zu einer Nachschau erschienen ist. Die Vorschrift verlagert die Sperrwirkung des § 371 II Nr. 2 AO (Tatentdeckung) auf einen Zeitpunkt vor, ab dem typischerweise die konkrete Gefahr der Tatentdeckung besteht. Das Gesetz nimmt typisierend an, dass eine Selbstanzeige nach dem Erscheinen des Prüfers aus Furcht vor bevorstehender Entdeckung der Tat und damit – im Sprachgebrauch des allgemeinen Rücktrittsrechts – unfreiwillig erfolgt. Die Sperrwirkung vermeidet, dass der Täter die Selbstanzeige an den konkreten Prüfungsfeststellungen ausrichten kann.

Diese Vorverlagerung der Sperre war dem Gesetzgeber aber noch nicht genug. Mit dem sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28. April 2011 wirkt der Ausschluss nach § 371 II Nr. 1 a) AO bereits mit der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung im Sinne des § 196 AO, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung. Dadurch soll „jegliches Taktieren“ des Täters ausgeschlossen werden. Die Regelung ist aber nicht sinnvoll. Zum einen erschwert sie geradezu, noch vor Beginn einer Außenprüfung „reinen Tisch“ zu machen. Zum anderen kann in den Grenzfällen nun ein Streit über die Wirksamkeit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung entstehen. Mit der redaktionellen Erweiterung des Adressatenkreises durch das AO-Änderungsgesetz vom 22. Dezember 2014 („dem an der Tat Beteiligten oder Begünstigten i.S. des § 370 I AO“) will der Gesetzgeber die Sperrwirkung auch auf alle (aktuellen und früheren) Mitarbeiter eines Unternehmens erstrecken, die an der Tat mitgewirkt haben.⁶⁹ Dieser subjektive Wille kommt jedoch in der Norm des § 371 II Nr. 1 a) AO ebenso wenig wie bei dem Sperrgrund des § 371 II Nr. 1 b) AO zum Ausdruck.

Von der Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige gänzlich ausgenommen werden nach § 371 II Nrn. 3, 4 AO die „besonders schweren Fälle“ der Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 III AO. Dabei sollen die Fälle des § 370 III Nr. 1 AO („in großem Ausmaß“) durch eine absolute Wertgrenze von 25.000 Euro pro Tat im materielle Sinn in § 371 II Nr. 3 AO n.F. ausgeschlossen werden. Dies bedeutet allerdings nicht, dass es bei jeder Steuerhinterziehung

mit einer verkürzten Steuer von mehr als 25.000 Euro zur Verurteilung kommt. Vielmehr sollen Selbstanzeigen in derartigen Fällen nach § 398a AO nur noch strafprozessual zum „Absehen von einer Strafverfolgung“ führen, wenn neben den Zinsen noch ein schadensabhängiger „Strafzuschlag“ entrichtet wird (dazu im folgenden IV.).

IV. Absehen von der Strafverfolgung nach § 398a AO

Mit der Einschränkung der strafbefreienden Selbstanzeige des § 371 AO ist ein neues strafprozessuales Strafverfolgungshindernis geschaffen worden. Übersteigt die verkürzte Steuer einen Betrag von 25.000 Euro je Tat, ist der persönliche Strafausschlussgrund der Selbstanzeige gem. § 371 II Nr. 3 AO n.F. ausgeschlossen. Eine „Selbstanzeige“ beseitigt in diesen Fällen zwar nicht mehr das strafrechtliche Unrecht. Stattdessen führt sie gem. § 398a AO⁷⁰ aber zwingend (kein Ermessen) zur Einstellung des Verfahrens (= prozessuales Strafverfolgungshindernis), wenn innerhalb einer bestimmten angemessenen Frist nicht nur die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern (mit Wirkung vom 1. Januar 2015: zuzüglich der Hinterziehungszinsen i.S. des § 235 AO, siehe § 398 I Nr. 1 AO n.F.), sondern zusätzlich ein bestimmter Geldbetrag an die Staatskasse gezahlt wird.⁷¹ Es handelt sich bei dieser Pflicht nicht um eine Strafe, sondern um eine mit der Geldauflage nach § 153a I StPO vergleichbare Verpflichtung.⁷²

Zusammen mit der Halbierung des Schwellenwerts nach § 371 II Nr. 3 AO hat der Gesetzgeber den zunächst ab 2011 erhobenen proportionalen Zuschlagssatz von 5 % durch eine progressive Staffelung in § 398a I Nr. 2 AO ersetzt:

Hinterziehungsbetrag	Zuschlag
25.001 – 100.000 Euro	10 %
100.001 – 1.000.000 Euro	15 %
über 1.000.000 Euro	20 %

Zur Rechtfertigung dieser Staffelung bemüht die Regierungsbegründung das Schuldprinzip und führt aus, dass die Höhe des Hinterziehungsbetrages ein wesentlicher Umstand für die Strafzumessung sei. Dementsprechend müssten mit der Höhe des Hinterziehungsbetrages gesteigerte Anforderungen gelten,

69 Gesetzesbegründung BT-Drucks. 18/3018, 11.

70 Eingeführt durch das sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz v. 28.04.2011, BGBl. I 2011, 676, 677 und verschärft durch das AO-Änderungsgesetz v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2415.

71 Es handelt sich um eine selbständige Einstellungsvorschrift, siehe *Hunsmann*, BB 2011, 2519; *Rolletschke/Kemper*, Steuerstrafrecht, § 398a AO Rn. 54 [Stand: Mai 2012]; *Kohlmann-Schauf*, Steuerstrafrecht, § 398a AO Rn. 12 [Stand: Juli 2012].

72 Vgl. *Rolletschke/Kemper*, Steuerstrafrecht, § 398a AO Rz. 41 [Stand: Mai 2012]; *Kohlmann-Schauf*, Steuerstrafrecht, § 398a AO Rz. 9 [Stand: Juli 2012].

um einer Strafverfolgung zu entgehen.⁷³ Zwar lässt sich die Staffel mit der Intensität der Rechtsgutbeeinträchtigung und des Schadens begründen. Allerdings zeigt sich hier die Willkürlichkeit der Grenzziehung von 25.000 Euro. Die Freigrenze hat mit der Abgrenzung einer Steuerhinterziehung in einem „besonders schweren Fall“ nach § 370 III Nr. 1 AO von einer einfachen Steuerhinterziehung nichts zu tun (siehe unten E.). Sie führt zu einer spürbaren quantitativen Unterscheidung, die im Grenzbereich zwischen 25.000 Euro und 50.000 Euro auch nicht typischerweise durch eine entsprechend gesteigerte Schuld gespiegelt wird. Dies wird im Unternehmensbereich besonders deutlich. Wenn ein Unternehmen jeden Monat Millionenumsätze tätigt, wirken sich Falschbeurteilungen (z.B. hinsichtlich des Leistungsorts, Steuersatzes etc.) in der genannten Größenordnung aus. Dasselbe gilt im Bereich der Gewinnsteuern hinsichtlich steuerbilanzieller Vorgänge. Insoweit sagt der Schwellenwert von 25.000 Euro Hinterziehungsbetrag über das Bestehen einer kriminellen Energie auf Seiten des Steuerpflichtigen nichts aus. Diese kann etwa bei einem Arbeitnehmer, der an den Wochenenden regelmäßig der Schwarzarbeit nachgeht, trotz eines geringeren Einzel-Steuerschadens deutlich ausgeprägter sein. Es fällt daher schwer zu begründen, warum bis zu einem Schaden von 25.000 Euro die Selbstanzeige als persönlicher Strafaufhebungsgrund ohne jeden Zuschlag strafbefreiend wirken soll, darüber hinaus aber nicht.

E. Strafzumessung

Die Steuerhinterziehung wird mit Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren oder mit Geldstrafe nach § 370 I AO bestraft. Wie dieser weite Strafraum im Einzelfall ausgefüllt werden muss, ist eine Frage der Strafzumessung, die sich nach § 369 II AO i.V. mit §§ 46 ff. StGB richtet. Das die Strafzumessung bestimmende Element besteht in der individuellen Schuld des Täters (sog. Schuldmaßprinzip, § 46 I 1 StGB). § 46 II StGB enthält einen beispielhaften Katalog von Strafzumessungstatsachen, die das Strafmaß beeinflussen. Eine wichtige Strafzumessungstatsache bildet die vom Täter verschuldete Auswirkung der Steuerhinterziehung, also insb. die Höhe der verkürzten Steuer. Hierzu haben sich in der Praxis Kataloge von Strafraumansätzen (sog. Taxtabellen) entwickelt, wonach die Straf- und Bußgeldstellen der Finanzämter oder die Strafsachen-Finanzämter sich bei Strafbefehlsanträgen (siehe § 400 AO) richten.⁷⁴ Die Strafraumansätze sind dabei degressiv gestaffelt, weil sich die persönliche Schuld des Täters nicht proportional zum entstandenen Schaden verhält. Sie variieren je nach OFD-Bezirken; ihre Varianz ist unter dem Aspekt der Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 I GG) kritisch zu beurteilen.

§ 370 III AO sieht eine Strafschärfung für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung vor und nennt dazu mittlerweile fünf (nicht abschließende) Regelbeispiele, die einen besonders schweren Fall indizie-

ren. Es reicht zur Verwirklichung der praktisch besonders relevanten Nr. 1 seit dem 1. Januar 2008 aus, dass der Täter in großem Ausmaß Steuern verkürzt/nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Das bisherige, nur schwer justiziable weitere Merkmal „aus grobem Eigennutz“ ist damit entfallen. In den besonders schweren Fällen liegt der Strafraum zwischen 6 Monaten und 10 Jahren Freiheitsstrafe. Mit dem Grundsatzurteil vom 2. Dezember 2008⁷⁵ hat der seit dem 1. August 2008 in Steuerstrafsachen zuständige 1. Senat (zuvor zuständig: 5. Senat) des BGH Leitlinien für die Strafzumessung entwickelt, die zu einer einheitlicheren Praxis der Strafzumessung führen sollen. Der BGH befürchtet offenbar ein (weiteres) regionales Auseinanderdriften der Strafzumessungspraxis. Zugleich will er „dem drohenden Ungleichgewicht zwischen der Strafpraxis bei der allgemeinen Kriminalität und der Strafpraxis in Steuer- und Wirtschaftsstrafverfahren entgegenzutreten und dem berechtigten besonderen öffentlichen Interesse an einer effektiven Strafverfolgung schwerwiegender Wirtschaftskriminalität gerecht werden“.⁷⁶

Dazu nennt der BGH nun betragsmäßige Wertgrenzen, die sich auf die Höhe der jeweiligen Steuerverkürzung beziehen und die Strafzumessung leiten sollen. Das seit dem 1. Januar 2008 gültige Regelbeispielmerkmal „in großem Ausmaß“ legt der BGH – anders als das frühere Merkmal „aus grobem Eigennutz“ – in Orientierung an dem „Vermögensverlust großen Ausmaßes“ (besonders schwerer Fall des Betruges im Sinne des § 263 II 2 Nr. 2 1. Alt. StGB) objektiv aus. Danach soll ein großes Ausmaß ab einer Betragsgrenze von 50.000 Euro erreicht sein, wenn der Täter ungerechtfertigte Zahlungen (z.B. Vorsteuervergütungen im Rahmen eine sog. USt-Karussells; z.B. durch Vortäuschen von tatsächlich nicht getätigten Betriebsausgaben) vom Finanzamt erlangt hat („Steuerbetrug“)⁷⁷. Lässt er das Finanzamt lediglich über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis, liegt die Grenze dagegen erst bei 100.000 Euro.⁷⁸ Ab einem Hinterziehungsbetrag von 100.000 Euro soll eine Geldstrafe, ab einem Betrag von 1 Million Euro eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei besonders gewichtigen Milderungsgründen in Betracht kommen.⁷⁹ Dabei stellt der BGH auf jede einzelne Tat im materiellen Sinne ab, so

⁷³ Begründung der Bundesregierung, BT-Drucks. 18/3018, 14 f.

⁷⁴ Kritisch *Birmanns*, DStR 1981, 647, 648; *Blumers*, wistra 1987, 1, 4 f.; *Flore/Tsambikakis-Rübenstahl*, Steuerstrafrecht, 2013, § 46 StGB Rz. 128 ff., dort unter Einteilung nach OFD-Bezirken abgedruckt. *Meine*, Die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung, Diss., 1990, Rn. 121, mahnt zu Recht an, dass die Dienstanweisungen wegen ihrer Bedeutung für die Praxis des Steuerstrafverfahrens amtlich veröffentlicht werden sollten.

⁷⁵ BGHSt 53, 71 ff.; instruktiver Überblick über die neuen Rechtsprechungsgrundsätze bei *Rolletschke*, NZWiSt 2012, 18 u. 2013, 76.

⁷⁶ BGHSt 53, 71, 83, unter Anknüpfung an BGHSt 50, 299, 309.

⁷⁷ So auch BGHSt 48, 360, 361 für den Betrug.

⁷⁸ BGH wistra 2011, 347 u. 396; NJW 2012, 1015 f.

⁷⁹ BGHSt 57, 123, 130 ff.; BGH NJW 2012, 2599.

dass bei Serientaten der Verkürzungserfolg nicht kumuliert, sondern für jede einzelne Tat gesondert zu berechnen ist.⁸⁰

Dem Vorliegen einer Steuerhinterziehung großen Ausmaßes kann aber nur eine „Indizwirkung“ für die Strafhöhe zukommen. Die Wertgrenzen bestimmen die Strafe nicht allein, sondern sind nur Ausgangspunkt dafür, die Strafe anhand von Strafmilderungs- oder schärfungsgründen individuell auf den Täter abzustimmen. Der BGH nennt dazu einen ganzen Strauß von Umständen des Einzelfalls. Ein die Indizwirkung des Verkürzungsbetrages beseitigender Milderungsgrund ist etwa gegeben, wenn der Täter sich im Tatzeitraum im Wesentlichen steuerehrlich verhalten hat und die Tat nur einen verhältnismäßig geringen Teil seiner steuerlich relevanten Betätigungen betrifft (relatives Gewicht der Tat). In die vorzunehmende Gesamtwürdigung ist einzubeziehen: die überperiodische Dauer der Steuerehrlichkeit, die Lebensleistung des Täters und dessen Nachtatverhalten, z.B. ein (frühzeitiges) Geständnis, verbunden mit der Nachzahlung verkürzter Steuern oder jedenfalls dem ernsthaften Bemühen dazu. Die vom BGH vertretene Einteilung verstärkt sich dagegen zulasten des Täters (Schärfungsgründe), wenn dieser Aktivitäten entfaltet hat, die von vornherein auf die Schädigung des Steueraufkommens in großem Umfang ausgelegt waren. Der BGH nennt dazu beispielhaft: Der Täter betrachtet unter Vorspiegelung erfundener Sachverhalte das „Finanzamt als Bank“, er erlangt in erheblichem Umfang ungerechtfertigte Vorsteuererstattungen (z.B. durch einen sog. USt-Karussellbetrug); er betreibt Steuerhinterziehung „gewerbsmäßig“, baut ein aufwändiges Täuschungssystem auf, verschleiert systematisch Sachverhalte, erstellt oder verwendet unrichtige/verfälschte Belege, nimmt im größeren Umfang buchtechnische Manipulationen vor; schafft auf Täuschung ausgerichtete Unternehmensstrukturen, schaltet Domizilfirmen im Ausland ein oder betreibt auf andere Weise (durch Kettengeschäfte unter Einschaltung sog. „Serviceunternehmen“) systematisch angelegte Steuerhinterziehung.

F. Rechtspolitischer Ausblick

Eine jüngst veröffentlichte empirische Studie hat eine deutlich verbesserte Steuermoral in Deutschland ergeben⁸¹. Während vor ca. 10 Jahren die Steuerhinterziehung noch als „Kavaliersdelikt“, ja sogar als eine Art von „Sport“ angesehen wurde⁸², wird die Steuerhinterziehung heute vom Gros der Bevölkerung zumindest verbal geächtet⁸³. Diese positive Entwicklung lässt sich vor allem durch spektakuläre Steuerverfahren gegen Prominente („Fall Hoeneß“) und die deutlich erhöhte Entdeckungswahrscheinlichkeit (insbesondere durch Ausweitung des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs und der Auswertung von angekauften CD-Bankdaten) erklären. Sie ist besonders bemerkenswert, weil sich in demselben Zeitraum die Steuermentalität,

das heißt die Einstellung der Bürger zum Steuersystem, zur Steuergerechtigkeit und zur individuellen Steuerlast, signifikant verschlechtert hat.

Es besteht damit derzeit kaum mehr die Gefahr, dass die Steuerhinterziehung nicht ernst genommen wird. Aufgrund des sehr weiten Zuschnitts der Steuerhinterziehung als bloßer Gefährdungstatbestand (siehe oben A.), der weitreichenden Unterlassungsstrafbarkeit (siehe oben B.II.), die geringen Anforderungen der Rechtsprechung an den Vorsatz (siehe oben C.) und die erheblichen Unsicherheiten im Umgang mit der Selbstanzeige (siehe oben D.) besteht mittlerweile die umgekehrte Gefahr, dass Finanz- und Strafverfolgungsbehörden weite Teile der Bevölkerung mit einem Kriminalstrafbarkeitsvorwurf konfrontieren und zugleich grundrechtsgefährdende strafprozessuale Eingriffsmittel (von der Durchsuchung bis hin zur Untersuchungshaft) einsetzen⁸⁴. Statt die Strafbarkeitszone – ohne Rücksicht auf ihre Vollzugsfähigkeit – normativ auszudehnen, ließe sich die gewünschte Prävention besser durch ein den Bereich der einfachen Steuerhinterziehung abdeckendes, verschuldensunabhängiges Steuerzuschlagsystem erreichen (sog. Entpönalisierung des Steuerrechts).⁸⁵ Weit gezogene Steuerstrafatbestände, die im Massenverfahren nur punktuell und oft nur zufällig vollzogen werden können, diskreditieren das Recht und untergraben die Steuermoral. Deshalb sollte sich auch das normierte Steuerstrafrecht von vornherein auf Fälle gewichtiger Kriminalität konzentrieren⁸⁶.

80 Allerdings will BGHSt 53, 71, 75 ff., die Verkürzungserfolge dann addieren, wenn Tateinheitlich mehrere Taten begangen werden.

81 *Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik Köln*, Steuermoral und Steuermoral in Deutschland 2014, im Auftrag des Bundes des Steuerzahler, Juli 2014 (abrufbar unter: www.steuerzahler.de).

82 Nach Erhebungen der *Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik* zur „Steuermentalität, Steuermoral und Einstellungen zur Steuerreform 1999“, 1999, S. 23 ff., hegten 1999 noch 46 % „Mitleid“ mit Stpfl., die nicht mogeln! S. auch *Körner/Strotmann*, Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Regelverstoß durch Steuerhinterziehung, BMF-Monatsbericht 3/2005 (ausf. Studie), S. 49.

83 Nach der Studie der *Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik* hielten im Jahr 2014 immerhin 82 % der Befragten Steuerhinterziehung für unmoralisch und 68 % würden auf keinen Fall Steuern hinterziehen.

84 Pro Jahr erledigen die Bußgeld- und Strafsachenstellen der Landes-Finanzämter ca. 70.000 Steuerstrafverfahren. Davon werden ca. 25 % gegen eine Geldauflage nach § 153a StPO eingestellt; in 10 % der Fälle ergeht ein Antrag auf Erlass eines Strafbefehls nach § 400 AO und in nur ca. 3 % der Fälle ergeht ein Strafurteil, s. *BMF-Monatsbericht*, Oktober 2013, 29 ff.

85 *Seer*, StuW 2003, 40, 56 ff.; *Seer*, GS Trzaskalik, 2005, 457 ff.; zust. *Tipke*, FS Kohlmann, 2003, 555, 576; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl., 2013, S. 1780 ff.; *Kuhlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, 2012, 201 f.

86 Ebenso *Kuhlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, 2012, S. 128 ff., dort mit konkreten rechtspolitischen Vorschlägen.