

S. 35 **Das Delikt der Steuerhinterziehung im Kernbereich des Steuerstrafrechts**

Wichtiges Detailwissen für die Prüfung und Praxis

Prof. Dr. iur. Roman Seer *

Die Bedeutung des Steuerstrafrechts ist in den letzten Jahren rasant gestiegen. Der rechtsstaatlich zweifelhafte Ankauf illegal beschaffter Bankdaten-CDs hat tausendfach zu Steuerstrafverfahren geführt; ¹ der grenzüberschreitende Informationsaustausch verdichtet sich auf vor Jahren noch ungeahnte Weise. ² Vor dem Hintergrund öffentlichkeitswirksamer Steuerstrafverfahren gegen Prominente haben Bundestag und Bundesrat zudem den Tatbestand der strafbefreienden Selbstanzeige in kurzer Zeit jüngst in zwei Schritten deutlich verschärft (s. u., Kap. IV.) und durch eine Art „Strafzuschlag“ (s. u., Kap. V.) verteuert. War das Steuerstrafrecht früher eine Domäne spezialisierter (Steuer-)Strafjuristen, kann heute kein steuerlicher Berater und auch kein Finanzbeamter mehr die Augen vor dem Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht ³ verschließen. Daher lohnt es sich, gerade auch für Aus- und Fortbildungszwecke, den Straftatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) und die strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO) einschließlich deren Modifikation in Gestalt des Strafverfolgungshindernisses des neuen § 398a AO vorzustellen und zu reflektieren.

I. Rechtsgut und Deliktscharakter des § 370 AO

Eingangs stellt sich zunächst die Frage, warum es den Tatbestand der Steuerhinterziehung überhaupt gibt und welches Rechtsgut er schützen soll. Die Rechtsprechung nennt als Rechtsgut den „Anspruch des Staates auf den vollen Ertrag aus jeder einzelnen Steuerart“⁴ oder das „öffentliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen jeder einzelnen Steuer bzw. Steuerart“.⁵ Ein sachlicher Unterschied zwischen beiden Formulierungen besteht nicht. ⁶ Die h. L. folgt dieser Rechtsgutbestim-

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum sowie Mitherausgeber der NWB Steuer und Studium. Der nachfolgende Beitrag deckt sich inhaltlich im Wesentlichen mit einem Aufsatz, der in der Münsteraner Juristenausbildungszeitschrift „Ad Legendum“ 4/2015 S. 292–300 erschienen ist.

1 Zur insbesondere durch den Finanzminister des Landes NRW, Walter Borjans, forcierten Ankaufpraxis vgl. jüngst das Handelsblatt vom 2. 11. 2015 S. 8 f., mit einer Übersicht angekaufter Steuer-CDs, deren „Kaufpreise“, den betroffenen Kreditinstituten sowie der jeweiligen Zahl der Datensätze.

2 Zur Intensivierung des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs vgl. Seer, IWB 3/2014 S. 87[EAAAE-54233]; zuvor bereits Seer, IWB 19/2009 S. 951[DAAAD-29738].

3 Dazu umfassend der von Mellinghoff herausgegebene gleichnamige 38. Band der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (DStJG), 2015.

4 So bereits die Formulierung des RG, Urteil vom 23. 5. 1938 - 3 D 257/38, RGSt 72 S. 184, 186.

5 So die abweichende Formulierungen des RG, Urteil vom 16. 6. 1925 - I 188/25, RGSt 59 S. 258, 261; heute verwendet vom zuständigen 1. Strafsenat des BGH in den Urteilen vom 2. 12. 2008 - 1 StR 416/08 [WAAAAD-03102], BStBl 2009 II S. 934, BGHSt 53 S. 71, 80, Rn. 21, und vom 9. 4. 2013 - 1 StR 586/12 [RAAAE-91393], BGHSt 58 S. 218, 230, Rn. 62.

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

mung im Wesentlichen, ⁷ stellt aber teilweise auf das Steueraufkommen im Ganzen ab. ⁸ Letzteres könnte im Einzelfall eine Kompensation zwischen Minder- und Mehrsteuern unterschiedlicher Steuerarten ermöglichen.

Jedoch folgt die Strafwürdigkeit der Steuervergehen nicht nur aus einem Ungehorsam gegenüber dem Staat, sondern auch und gerade aus der damit verbundenen Schädigung der ehrlichen Steuerzahler. ⁹ Die Stpfl. 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 Stpfl. ihren gesetzlichen Lastenanteil tragen. § 370 AO schützt damit zugleich eine gerechte und gleichmäßige Lastenverteilung. ¹⁰

Es besteht ungeachtet dessen Einigkeit darüber, dass die Steuerhinterziehung ein Vermögensdelikt ist. Jedoch verlagert § 370 Abs. 1 AO die Strafbarkeit insoweit vor, als der Tatbestand keine Rechtsgutverletzung i. S. eines Vermögensschadens voraussetzt. Vielmehr lässt § 370 Abs. 4 Satz 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 durch die unrichtige/unterbliebene Steuerfestsetzung letztlich tatsächlich ein Steuerschaden entstanden ist, bleibt für die **Vollendung des Delikts** irrelevant. Dies macht § 370 Abs. 4 Satz 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. ¹¹ Auf dieser Linie interpretiert der BGH zudem die in § 370 Abs. 1 AO enthaltene Taterfolgsalternative des erlangten „*anderen nicht gerechtfertigten Steuervorteils*“. So fasst die Rechtsprechung das Erschleichen eines begünstigenden Feststellungsbescheids (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. ¹² Vor dem Hintergrund dieser weitgehenden Ausdehnung der Strafbarkeitszone ist die Steuerhinterziehung zwar ein Erfolgsdelikt, aber kein Verletzungs-, sondern ein bloßes (**konkretes**) **Gefährdungsdelikt**. ¹³ Ein konkretes Gefährdungsdelikt unterscheidet sich vom Verletzungsdelikt dadurch, dass der tatbestandsmäßige Erfolg nicht in einer Schädigung des geschützten Handlungsobjekts liegen muss, sondern der Eintritt einer Gefahr, bei der die Möglichkeit einer Schadensverwirklichung nahe liegt, ausreicht. ¹⁴ Wie vorgehend beschrieben, ist dies bei der Steuerhinterziehung der Fall.

S. 36



7 Aus der Kommentarliteratur m. w. N. siehe etwa Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 370 AO Rn. 43 (November 2013); Rolletschke, in: Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 13 ff. (Oktober 2013).

8 Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, § 370 AO Rn. 55 (Oktober 2008); Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., 2009, § 370 Rn. 14.

9 So schon § 23 des Preußischen Klassensteuergesetzes vom 6. 12. 1811, Preuß. Gesetz-Sammlung 1811, S. 361, 367.

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

11 Zur Kritik am sog. Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO vgl. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 23 Rn. 38 f.

12 BGH, Beschluss vom 10. 12. 2008 - 1 StR 322/08[GAAAD-02212], BGHSt 53 S. 99, 105, und vom 22. 11. 2012 - 1 StR 537/12 [DAAAE-32109], BGHSt 58 S. 50, 57.

13 So BGH, Beschluss vom 10. 12. 2008 - 1 StR 322/08[GAAAD-02212], BGHSt 53 S. 99, 106 f.

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

II. Strafbare Tathandlungen

1. Begehungstatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

Die Steuerhinterziehung kann zunächst durch ein positives Tun verwirklicht werden, indem jemand gegenüber 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.¹⁵ 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 Wissenserklärungen gemacht werden (z. B. durch Anträge auf Herabsetzung von Vorauszahlungen, Erläuterungen im Rahmen der Außenprüfung, durch Stundungs- oder Erlassanträge). Täter des in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO normierten Tatbestands kann nicht nur ein Stpfl. (vgl. § 33 AO), sondern **jedermann**, also auch dessen Steuerberater,¹⁶ Angestellter (z. B. Buchhalter) oder gar ein Finanzbeamter¹⁷ sein.

Dagegen stellt § 370 Abs. 1 AO das Abweichen von einer Rechtsauffassung der Verwaltung oder Rechtsprechung nicht unter Strafe. Der Stpfl. 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 Stpfl. erkennbar wird, entscheidungserheblich sind. Führt die abweichende Rechtsauffassung zum Verschweigen derart relevanter Tatsachen, macht sich der Stpfl. durch unvollständige Angaben strafbar.¹⁸ Ansonsten würde der Finanzbehörde von vornherein die Möglichkeit genommen, die eigene als richtig (gesetzmäßig) angesehene Rechtsansicht im Rahmen der Steuerfestsetzung zu vertreten.

Merke

Der Stpfl. 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 offenzulegen. Folgt die Finanzbehörde ihm nicht, kann er seine abweichende Auffassung im Rechtsschutzweg geltend machen.

2. Unterlassungstatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Dem Begehungstatbestand stellt § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gleich, wenn die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen wer-

¹⁵ BGH, Urteile vom 19. 12. 1990 - 3 StR 90/90, BGHSt 37 S. 266, 285, und vom 6. 6. 2007 - 5 StR 127/07 [AAAAC-48735], BGHSt 51 S. 356, 361.

¹⁶ Siehe dazu Weckerle, *Steuerstrafrechtliche Verantwortung des Beraters*, DStJG Bd. 38, 2015, S. 171 ff.

¹⁷ So etwa im Fall des BGH, Urteil vom 6. 6. 2007 - 5 StR 127/07 [AAAAC-48735], BGHSt 51 S. 356, 358 f.

¹⁸ So BGH, Urteil vom 19. 12. 1990 - 3 StR 90/90, BGHSt 37 S. 266, 284 f.; siehe Seer/Krumm, DStR 2013 S. 1814, 1816; Sontheimer, DStR 2014 S. 357, 358.

den. Der Tatbestand stellt zwar die pflichtwidrige Nichtabgabe einer Steuererklärung¹⁹ unter Strafe, nicht aber die unterlassene oder verspätete Zahlung. Der letztgenannte Pflichtverstoß wird bei Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§§ 26b; 26c UStG) und für sog. Abzugsteuern (z. B. Lohn- und Kapitalertragsteuer) nach § 380 AO lediglich als Ordnungswidrigkeit geahndet. Die eigenständige Formulierung des Tatbestands spricht für ein echtes Unterlassungsdelikt. Jedoch normiert § 370 Abs. 1 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 Erfolgs bedarf. Dies entspricht der Sache nach der Regelung des § 13 Abs. 1 StGB, der ebenfalls eine rechtliche Einstandspflicht dafür voraussetzt, dass ein strafrechtlich relevanter Erfolg nicht eintritt (sog. Garantenpflicht).²⁰ Dementsprechend bildet das unechte Unterlassungsdelikt des § 370 Abs. 1 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. Garantenstellung befindet.²¹ Die Garantenpflichten 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 Garantenpflichten i. S. des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Diese Garantenpflichten bilden allerdings kein besonderes persönliches Merkmal (§§ 28 Abs. 1, 14 Abs. 1 StGB), das zu einer obligatorischen Strafmilderung führt.²²

S. 37



Es ist **umstritten**, ob im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nur auf gesetzlich normierte Handlungspflichten Bezug genommen werden darf oder sich eine entsprechende Handlungspflicht auch aus § 13 StGB (z. B. aufgrund eines vorangegangenen gefährdenden Tuns – sog. **Ingerenz**) ergeben kann.²³ 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.²⁴ Danach ließe die heutige Fassung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO mit seiner konkreten Tathandlungsbeschreibung keinen Raum für eine Anknüpfung an die allgemeine strafrechtliche Garantenstellung.

In **systematischer Hinsicht** ist die Anwendung des § 13 StGB an sich schon für den Tatbestand der aktiven Begehungsform des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (s. o., Kap. II.1.) zu prüfen.²⁵ 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.²⁶ Innerhalb des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bleibt an sich kein Raum für eine allgemeine Ingerenzpflicht, wenn der Täter einer Steuerhinterziehung i. S. von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nur sein kann, wer auch selbst zur Aufklärung

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

20 Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 272 (August 2014).

21 Siehe BGH, Urteil vom 9. 4. 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58 S. 218, 228 ff.

22 BGH, Urteil vom 25. 1. 1995 - 5 StR 491/94, BGHSt 41 S. 1, 4 f.

23 Siehe Deibel, Die Reichweite des § 153 Abs. 1 Satz 1 AO, Diss., 2011, S. 356, 359 ff., 373 ff.; Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 277 ff. (August 2014).

24 Deibel, Die Reichweite des § 153 Abs. 1 Satz 1 AO, Diss., 2011, S. 356, 359 ff.; FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 29. 10. 2009 - 5 K 531/06[GAAAD-40798], EFG 2010 S. 984.

25 Jäger, in: Klein, AO, Kommentar, 12. Aufl., 2014, § 370 Rn. 41a; Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, 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.

26 Schmitz/Wulf, in: Münchener Kommentar zum StGB, 2010, § 370 AO Tz. 299.

steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist.²⁷ Wenn dem richtigerweise so ist, spricht viel dafür, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO eine **Sperrwirkung** für die Annahme der Anwendung der allgemeinen Regel des § 13 StGB im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO beizumessen.²⁸

Diese Folgerung zieht der **BGH** indessen nicht. Vielmehr vertritt er die Auffassung, dass eine strafbare Beihilfe durch Unterlassen auch **ohne** das Bestehen einer gesetzlichen Garantenpflicht (z. B. aus § 153 AO) möglich sei.²⁹ 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. 4. 2013 hat der BGH Offenbarungspflichten i. S. des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht auf die im Gesetz besonders festgelegten steuerlichen Erklärungspflichten beschränkt, sondern auch aus allgemeinen Garantenpflichten zumindest für möglich gehalten.³⁰ Dabei hat er einschränkend hinzugefügt, dass diese „*allerdings eine untergeordnete Rolle*“ spielten.³¹ Das Gericht lässt damit offen, anhand welcher Kriterien Strafverfolgungsbehörden und Gerichte in welchen Fällen zu einer über § 153 AO hinausgehenden strafbewehrten Garantenpflicht aus einem etwaigen Vorverhalten kommen können. Der hinzugefügte Schlenker von der „*untergeordnete[n] Rolle*“ darf angesichts der eröffneten Rechtsunsicherheit als Hinweis verstanden werden, von der Annahme einer ungeschriebenen Garantenpflicht nur zurückhaltend Gebrauch zu machen.

Eine praktisch wichtige Garantenpflicht statuiert **§ 153 AO für Stpfl. i. S. des § 33 AO**. Erkennt ein Stpfl. 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 (vgl. § 153 Abs. 1 AO). Diese Verpflichtung dient dazu, dass die Finanzbehörde von Besteuerungsgrundlagen Kenntnis erlangt, die ihr bislang noch nicht bekannt waren.³² Es muss sich um eine **nachträgliche Erkenntnis** handeln. § 153 Abs. 1 AO trifft nicht zu, wenn jemand von vornherein eine unzutreffende Steuererklärung abgeben und dadurch Steuern verkürzen wollte (Vorsatz, s. u., Kap. III.1.); er braucht sich nicht selbst einer strafbaren Handlung zu bezichtigen. Vor diesem Hintergrund überzeugt der BGH mit seinem Urteil vom 17. 3. 2009³³ nicht, wo er die Berichtigungspflicht auf Fälle ausgedehnt hat, in denen der Stpfl. bedingt vorsätzlich (*dolus eventualis*) eine unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben hat.³⁴ Diese Rechtsprechung bricht mit dem Grundsatz tatbestandlicher Gleichbehandlung der Vorsatzformen.³⁵ 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 Abs. 1

27 So der BGH in nunmehr ständiger Rspr.: vgl. BGH, Urteile vom 24. 10. 2002 - 5 StR 600/01[IAAAC-07547], BGHSt 48 S. 52, 58, und vom 9. 4. 2013 - 1 StR 586/12 [UAAAE-36331], BGHSt 58 S. 218, 227.

28 So etwa Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz. 221, 224 (November 2012).

29 BGH, Urteil vom 19. 12. 1997 - 5 StR 569/96, BGHSt 43 S. 381, 395 ff.

30 BGH, Urteil vom 9. 4. 2013 - 1 StR 586/12[UAAAE-36331], BGHSt 58 S. 218, 227.

31 BGH, Urteil vom 9. 4. 2013 - 1 StR 586/12[UAAAE-36331], BGHSt 58 S. 218, 227, Rn. 52.

32 BGH, Beschluss vom 17. 3. 2009 - 1 StR 479/08[FAAAD-22264], BGHSt 53 S. 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, vgl. BFH, Urteil vom 4. 12. 2012 - VIII R 50/10[HAAAE-32903], BStBl 2014 II S. 222, 224 f., Rn. 33 ff.

33 BGH, Beschluss vom 17. 3. 2009 - 1 StR 479/08[FAAAD-22264], BGHSt 53 S. 210, 216 ff.

34 Ablehnend Wulf, FS Samson, 2010, S. 571, 573 ff.; Deibel, Die Reichweite des § 153 Abs. 1 Satz 1 AO, Diss., 2011, S. 121–194; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 153 AO Rn. 11 (Juni 2012).

35 Bülte, BB 2010 S. 607, 612 f.

Nr. 1 AO (vgl. Kap. II.1.) gesteigerte Unrecht liegen soll, wenn der bedingt vorsätzlich und damit bereits nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO strafbar handelnde Stpfl. 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 i. S. des § 371 AO vor (dazu unten, Kap. IV.).³⁶

Merke

Die **Berichtigungspflicht trifft nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO** auch Gesamtrechtsnachfolger, gesetzliche Vertreter (§ 34 AO) und Verfügungsberechtigte (§ 35 AO),³⁷ **nicht** aber gewillkürte Vertreter (z. B. Steuerberater).³⁸ Allerdings gehört es zu den Berufspflichten eines Steuerberaters, den Stpfl. auf dessen Berichtigungspflicht aus § 153 AO hinzuweisen, wenn er die Unrichtigkeit der abgegebenen Steuererklärung erkennt.

Unterlässt der nach § 153 Abs. 1 AO Anzeigepflichtige die geforderte Berichtigung, macht er sich nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar. Die bloße Unterschrift unter eine gemeinsame Einkommensteuererklärung macht Ehegatten allerdings noch nicht zu wechselseitigen Garanten für die Erklärung des jeweils anderen.³⁹

III. Subjektiver Tatbestand

1. Vorsatz

Die Steuerhinterziehung setzt in allen Tatbeständen ein vorsätzliches Handeln voraus. Der Vorsatz muss sich auf die Tathandlung (bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO einschließlich der Garantenstellung), den Taterfolg (vgl. Kap. I.) und den Ursachenzusammenhang erstrecken. Bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*) reicht aus. Eine besondere Absicht – 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.⁴⁰ Der bedingte Vorsatz besteht ebenso wie der direkte Vorsatz aus einem Wissens- und einem Wollenselement:

► Das **Wollenselement** erschöpft sich in der bloßen Billigung des tatbestandlichen Erfolgs, die selbst dann vorliegt, wenn der Erfolg dem Täter an sich unerwünscht ist, dieser sich allerdings mit dessen Eintritt abgefunden hat.

³⁶ Zum Verhältnis zwischen § 153 AO und § 371 AO siehe Fromm, DStR 2014 S. 1747.

³⁷ Nach BGH, Urteil vom 9. 4. 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58 S. 218, 236 ff., Rn. 83, reicht auch die bloße tatsächliche Verfügungsmacht eines sog. faktischen Geschäftsführers für dessen Qualifizierung als „*Verfügungsberechtigten*“ i. S. des § 35 AO und zur Begründung einer Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO aus; dazu krit. Anm. Rübenthal, NJW 2013 S. 2456; Kaiser/Grimm, DStR 2014 S. 179, 181 ff.

³⁸ BGH, Beschluss vom 20. 12. 1995 - 5 StR 412/95[UAAAA-96919], wistra 1996 S. 184, 188.

³⁹ BFH, Urteil vom 16. 4. 2002 - IX R 40/00[YAAAA-89269], BStBl 2002 II S. 501, 502 ff.

⁴⁰ Ständige Rspr. seit BGH, Entscheidung vom 22. 4. 1955 - 5 StR 35/55, BGHSt 7 S. 363, 369.

► Das **Wissenselement** bezieht sich auf die Möglichkeit des Erfolgseintritts.

Der **BGH** hat in einem Urteil vom 8. 9. 2011⁴¹ gemeint, dass der Täter sich mit der Möglichkeit der Steuerverkürzung i. S. 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 i. S. 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.⁴² Dagegen hat derselbe Strafsenat des BGH in seinem jüngsten Urteil vom 17. 12. 2014 die trichterliche 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 wird.⁴³ Ebenso wie in dem Urteil vom 8. 9. 2011 führt der BGH dann die Pflicht des Kaufmanns an, in zweifelhaften Steuerfällen sich von sachkundiger Seite Rat einholen zu müssen⁴⁴ – nur diesmal eben nicht zur Begründung des bedingten Vorsatzes, sondern der Leichtfertigkeit.

Hinweis

Die Rechtsprechung hinterlässt damit den Eindruck einer einzelfallabhängigen, nicht selten eher zufällig-beliebigen Abgrenzung zwischen der Kriminalstrafbarkeit einer bedingt vorsätzlich verwirklichten Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 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.⁴⁵ Da von einem Vorstand schlechterdings nicht verlangt werden kann, jeden einzelnen der tausendfachen Geschäftsvorfälle zu überblicken, muss sich dessen Verantwortlichkeit auf die Einrichtung einer **Tax Compliance-Struktur im Unternehmen**⁴⁶ reduzieren. Sind in dem Unternehmen **strukturell** Vorkehrungen zur Einhaltung der steuerlichen Mitwirkungspflichten vorhanden, darf typischerweise auch auf das Bemühen des Vorstands,

41 BGH, Urteil vom 8. 9. 2011 - 1 StR 38/11[MAAAD-93868], wistra 2011 S. 465, 467, Rn. 26.

42 BGH, Urteil vom 8. 9. 2011 - 1 StR 38/11[MAAAD-93868], wistra 2011 S. 465, 467, Rn. 27.

43 BGH, Urteil vom 17. 12. 2014 - 1 StR 324/14, wistra 2015 S. 191, 194, Rn. 29.

44 BGH, Urteil vom 17. 12. 2014 - 1 StR 324/14, wistra 2015 S. 191, 194, Rn. 30.

45 Eingehend Kaeser, Steuerstrafrechtliche Verantwortung im Unternehmen und selbstregulierende Tax Compliance, DSTJG Bd. 38 (2015), S. 193 ff.

46 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.

die steuerlichen Pflichten einzuhalten, geschlossen werden. Damit sollte im Regelfall dem bedingten Vorsatz der Boden entzogen sein.⁴⁷

2. 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.⁴⁸ 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**).⁴⁹ Der Vorsatz wird aber gem. § 369 Abs. 2 AO i. V. mit § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB ausgeschlossen, wenn der Täter – in der Parallelwertung in der Laiensphäre – auch nur über ein Merkmal des jeweiligen Tatbestands des § 370 Abs. 1 AO irrt (sog. **Tatbestandsirrtum**). In diesem Fall verbleibt nur die Möglichkeit einer Bestrafung wegen leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378 AO (vgl. § 369 Abs. 2 AO i. V. mit § 16 Abs. 1 Satz 2 StGB).

Die durch § 370 Abs. 1 AO in den Straftatbestand einbezogenen steuerrechtlichen Merkmale sind als **normative Tatbestandsmerkmale** nicht anders zu werten als die über das Merkmal „*fremde Sache*“ in den Diebstahlstatbestand des § 242 StGB einwirkenden sachenrechtlichen Normen.⁵⁰ Damit kann auch ein Irrtum über die Steuerrechtslage ein Tatbestandsirrtum i. S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB sein.⁵¹ Dagegen spricht nicht die gebräuchliche Beschreibung des § 370 Abs. 1 AO als sog. **Blankettstraftatbestand**. Der Begriff „Blankett“ wird nicht nur im Zusammenhang mit einem Verbotsirrtum i. S. des § 17 StGB⁵² benutzt. Vielmehr spielt der Begriff sowohl für die Frage der Bestimmtheit des Straftatbestands i. S. des Art. 103 Abs. 2 GG⁵³ als auch für die Frage nach der zeitlichen Geltung von Strafgesetzen (§ 2 StGB)⁵⁴ 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.⁵⁵

47 Zutreffend Radtke (Richter im 1. Strafsenat des BGH) auf dem 52. Berliner Steuergespräch „Tax Compliance und Steuerstrafrecht“, FR 2015 S. 297, 303. So auch der noch nicht verabschiedete Diskussionsentwurf eines BMF-Schreibens zur Abgrenzung der Berichtigung nach § 153 AO zur strafbefreienden Selbstanzeige.

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

49 BGH, Urteile vom 9. 2. 1995 - 5 StR 722/94, wistra 1995 S. 191, 192, und vom 8. 9. 2011 - 1 StR 38/11, wistra 2011 S. 465, 466 f.

50 Eingehend Kuhlen, *Vorsatz und Irrtum im Steuerstrafrecht*, DSTJG Bd. 38 (2015), S. 117, 124 ff.

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

52 So aber Maiwald, *Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht*, Diss., 1984, S. 15 ff.: Irrtum über die blankettausfüllende Norm als Verbotsirrtum.

53 Siehe nur BVerfG, Beschluss vom 16. 6. 2011 - 2 BvR 542/09 [UAAAD-88917], NJW 2011 S. 3778 f., Rn. 58, m. w. N. (Nichtannahmebeschluss der 1. Kammer des 2. Senats).

54 BGH, Urteil vom 8. 1. 1965 - 2 StR 49/64, BGHSt 20 S. 177, 180 f.

55 Klarsichtig Kuhlen, *Vorsatz und Irrtum im Steuerstrafrecht*, DSTJG Bd. 38 (2015), S. 117, 127 : „Für diese heterogenen Sachprobleme muss es keine Lösung geben, die mit einem einheitlichen Verständnis der Begriffe ‚normatives Tatbestandsmerkmal‘ und ‚Blankettmerkmal‘ verknüpft wäre.“

IV. Selbstanzeige nach § 371 AO

1. Systematische Einordnung und Zweck

Die Vorverlagerung der Vollendung der Steuerhinterziehung als (konkretes) Gefährdungsdelikt (s. o., Kap. I.) bedarf nicht nur rechtspolitisch einer Kompensation. An die Stelle des strafbefreienden Rücktritts vom Versuch (§ 24 StGB) tritt hier der **strafbefreiende Rücktritt vom vollendeten Delikt** i. S. einer **tätigen Reue**.⁵⁶ Ebenso wie der Rücktritt vom Versuch bildet die Selbstanzeige einen **persönlichen Strafaufhebungsgrund**, der die bereits entstandene Strafbarkeit rückwirkend wieder beseitigt („*wird [...] nicht bestraft*“).⁵⁷ Als Teil des materiellen Strafrechts findet auf ihn der Grundsatz „*in dubio pro reo*“ Anwendung. Gleichzeitig sichert die Selbstanzeige im dauerhaften Verwaltungsrechtsverhältnis des Stpfl. zum Staat, wo der Bürger jährlich zur Mitwirkung verpflichtet ist, die Wahrung des **Nemo-tenetur-Grundsatzes** (des Selbstbelastungsverbots).⁵⁸ Die steuerrechtliche umfassende Mitwirkungspflicht ist nur dann nach Art. 2 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich zumutbar, wenn der Stpfl. dadurch nicht gezwungen wird, sich (z. B. für zurückliegende Zeiträume) selbst zu belasten. Insoweit bietet die Selbstanzeige nach § 371 AO grds. die Möglichkeit, dies ohne Strafsanktion zu tun.

Nach Auffassung des **BGH** besitzt § 371 AO einen doppelten Zweck:⁵⁹

1. Zum einen sollen durch die Straftat bisher verborgene, verheimlichte Steuerquellen erschlossen und so das Steueraufkommen vermehrt werden (**fiskalpolitischer Zweck**).⁶⁰
2. Zum anderen soll dem Steuerhinterzieher ein Anreiz gegeben werden, zur Steuer Ehrlichkeit zurückzukehren (**Idee der „goldenen Brücke“**).

Dazu verlangt der **BGH** nunmehr, „reinen Tisch“ zu machen und schließt die Möglichkeit von sog. Teilselbstanzeigen aus.⁶¹ 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 **Strafzwecktheorie**⁶² und dem **Gedanken der Wiedergutmachung** (vgl. auch § 46a StGB)⁶³ gerechtfertigt werden.

⁵⁶ 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.

⁵⁷ **BGH**, Urteil vom 13. 5. 1983 - 3 StR 82/83, wistra 1983 S. 197; ausf. Hunsmann, Das steuerstrafrechtliche Selbstanzeigeprivileg, Diss., 2006, S. 30 f.

⁵⁸ Siehe auch BVerfG, Beschluss vom 21. 4. 1988 - 2 BvR 330/88, wistra 1988 S. 302; Stahl, FS Korn, 2005, S. 757, 771 ff.

⁵⁹ **BGH**, Beschluss vom 20. 5. 2010 - 1 StR 577/09[MAAAD-44091], BGHSt 55 S. 180, 181 f.

⁶⁰ So bereits früher **BGH**, Urteil vom 4. 7. 1979 - 3 StR 130/79, BGHSt 29 S. 37, 40.

⁶¹ Die Judikatur des heute zuständigen 1. Strafsenats des **BGH** (vgl. BGHSt 55 S. 180, 182 ff.) hat die Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige gegenüber der Judikatur des früher zuständigen 5. Strafsenats des **BGH** deutlich verschärft.

⁶² Vgl. Hunsmann, Das steuerstrafrechtliche Selbstanzeigeprivileg, Diss., 2006, S. 67 ff., 77 ff. Zu den Strafzwecktheorien in der Rspr. des BVerfG vgl. Roxin, FS Volk, 2009, S. 601.

⁶³ Dazu ausf. Löffler, Grund und Grenzen der steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige, Diss., 1992, S. 167 ff.: Aufhebung des Strafbefreiungswegs wegen „*normbestätigenden Nachtatverhaltens*“; Hunsmann, Das steuerstrafrechtliche Selbstanzeigeprivileg, Diss., 2006, S. 77 ff.; Kespe, Täter-Opfer-Ausgleich und Schadenswiedergutmachung, Diss., 2011, S. 344 ff.

s. 40 Das **BZSt** überraschte zudem mit einem Vorstoß: Mit **Dienstanweisung vom 29. 7. 2015** hat es für die Familienkassen Anweisungen zur Auslegung der Neuregelung der Selbstanzeige gem. §§ 371, 378 Abs. 3, 398a AO herausgegeben. Es handelt sich um eine erste bundesweit veröffentlichte Verwaltungsvorschrift, welche damit faktisch eine Orientierungsfunktion ohne Verbindlichkeit für andere Behörden hat.

Vertiefend hierzu vgl. Beyer, Erste bundesweite Verwaltungsanweisung zur Neuregelung der Selbstanzeige zum 1. 1. 2015, NWB 41/2015 S. 3007[UAAAF-04699]

2. Positive Strafbefreiungsvoraussetzungen nach § 371 Abs. 1 und 3 AO

§ 371 AO nimmt den Strafanspruch zurück, wenn der Täter oder Teilnehmer zu einem rechtstreuen Verhalten zurückfindet (§ 371 Abs. 1 AO: **Aufhebung des Handlungsunrechts**) und den der Gemeinschaft entstandenen Schaden wiedergutmacht (§ 371 Abs. 3 AO: **Aufhebung des Erfolgsunrechts**). Dabei darf sich das rechtstreu Verhalten nach den Änderungen durch das sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28. 4. 2011⁶⁴ und das AO-Änderungsgesetz vom 22. 12. 2014⁶⁵ 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 zehn Kalenderjahre zurückliegen (vgl. § 371 Abs. 1 Satz 2 AO n. F.). Damit verlangt § 371 Abs. 1 AO eine Art von „*Sparten-Lebensbeichte*“.⁶⁶ 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 können.⁶⁷ Nach dem Wortlaut der Norm führen nicht nur dolose Unvollständigkeits- oder Unrichtigkeiten, sondern auch undolos (versehentlich) unterlaufene Fehler zur Unwirksamkeit der gesamten Selbstanzeige.⁶⁸ Immerhin hat § 371 Abs. 2a AO n. F. das Verbot der Teilselbstanzeige für Umsatz- und Lohnsteueranmeldungen wieder gelockert. Damit wird das Strafbarkeitsrisiko für die Korrektur der im monatlichen Massengeschäft der Unternehmen kurzfristig zu erstellenden Steueranmeldungen, die naturgemäß fehleranfällig sind, sinnvollerweise wieder gesenkt.⁶⁹

3. Negative Strafbefreiungsvoraussetzungen nach § 371 Abs. 2 AO

Anders als § 24 Abs. 1 Satz 1 StGB enthält die Vorschrift des § 371 AO nicht ausdrücklich das Merkmal der „Freiwilligkeit“. Jedoch schließt § 371 Abs. 2 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 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO den Fall, dass eine der Steuerstraftaten der jeweiligen Steuerart im Zeitpunkt der Selbstanzeige ganz oder z. T. 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 Rechtsprechung ist die Tat erst entdeckt, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die

⁶⁴ BGBl 2011 I S. 676.

⁶⁵ BGBl 2014 I S. 2417.

⁶⁶ Plastische Beschreibung von Rolletschke/Roth, Stbg. 2011 S. 200, 202.

⁶⁷ Das prominenteste Beispiel ist die verunglückte Selbstanzeige im Fall „Uli Hoeneß“, vgl. LG München II wistra 2015 S. 77; Spatscheck, Steueranwaltsmagazin 2014 S. 38.

⁶⁸ Rolletschke/Roth, Stbg. 2011 S. 200, 201; Zanzinger, DStR 2011 S. 1397, 1398 f.; Ransiek/Hinghaus, BB 2011 S. 2271, 2273.

⁶⁹ Zu den Motiven vgl. Entwurf der Bundesregierung zum Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung vom 3. 11. 2014, BT-Drucks. 18/3018, S. 14.

Wahrscheinlichkeit der Tatverurteilung (= hinreichender Tatverdacht i. S. der §§ 170 Abs. 1; 203 StPO) besteht.⁷⁰ Solange den Strafverfolgungsbehörden nur 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.⁷¹

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 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. 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 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. 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 Abs. 2 Satz 1 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.

S. 41



Diese Vorverlagerung der Sperre war dem Gesetzgeber aber noch nicht genug. Mit dem sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28. 4. 2011 wirkt der Ausschluss nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO bereits mit der **Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung** i. S. 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. 12. 2014 („*dem an der Tat Beteiligten oder Begünstigten i. S. des § 370 Abs. 1 AO*“) will der Gesetzgeber die Sperrwirkung auch auf alle (aktuellen und früheren) Mitarbeiter eines Unternehmens erstrecken, die an der Tat mitgewirkt haben.⁷² Dieser subjektive Wille des Gesetzgebers kommt jedoch in der Norm des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO ebenso wenig wie bei dem Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b AO hinreichend zum Ausdruck.

Von der Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige gänzlich ausgenommen werden nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und 4 AO die **besonders schweren Fälle** der Steuerhinterziehung i. S. des § 370 Abs. 3 AO. Dabei sollen die Fälle des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO („*in großem Ausmaß*“) durch eine absolute Wertgrenze von 25.000 € pro Tat im materielle Sinn in § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO n. F. ausgeschlossen werden.

⁷⁰ BGH, Urteil vom 13. 5. 1983 - 3 StR 82/83, wistra 1983 S. 197, und Beschluss vom 5. 4. 2000 - 5 StR 226/99, wistra 2000 S. 219, 225 ff.

⁷¹ Randt /Schauf, DStR 2008 S. 489, 491; Göres /Kleinert, NJW 2008 S. 1353, 1359; Schwedhelm /Wulf, Stbg. 2008 S. 294; Mückenberger, NJW 2012 S. 3481.

⁷² Entwurf der Bundesregierung zum Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung vom 3. 11. 2014, BT-Drucks. 18/3018, S. 12.

Dies bedeutet allerdings nicht, dass es bei jeder Steuerhinterziehung mit einer verkürzten Steuer von mehr als 25.000 € zur Verurteilung kommt. Vielmehr sollen Selbstanzeigen in derartigen Fällen nach § 398a AO nur noch dann strafprozessual zum **Absehen von einer Strafverfolgung** führen, wenn neben den Zinsen noch ein schadensabhängiger „Strafzuschlag“ entrichtet wird (dazu im folgenden Kap. IV.4.).

4. 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 € je Tat, ist der persönliche Strafausschlussgrund der Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO n. F. ausgeschlossen. Eine „Selbstanzeige“ beseitigt in diesen Fällen zwar nicht mehr das strafrechtliche Unrecht. Stattdessen führt sie gem. § 398a AO⁷³ 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. 1. 2015: zzgl. der Hinterziehungszinsen i. S. des § 235 AO; vgl. § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO n. F.), sondern zusätzlich ein bestimmter Geldbetrag an die Staatskasse gezahlt wird.⁷⁴ Es handelt sich bei dieser Pflicht nicht um eine Strafe, sondern um eine mit der Geldauflage nach § 153a Abs. 1 StPO vergleichbare Verpflichtung.⁷⁵

Zusammen mit der Halbierung des Schwellenwerts nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO hat der Gesetzgeber den zunächst ab 2011 erhobenen proportionalen Zuschlagssatz von 5 % durch eine progressive Staffelung in § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO ersetzt:

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

Zur Rechtfertigung dieser Staffelung bemüht die Regierungsbegründung das **Schuldprinzip** und führt aus, dass die Höhe des Hinterziehungsbetrags ein wesentlicher Umstand für die Strafzumessung sei. Dementsprechend müssten mit der Höhe des Hinterziehungsbetrags gesteigerte Anforderungen gelten, um einer Strafverfolgung zu entgehen.⁷⁶ 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 €. Die Freigrenze hat mit der Abgrenzung einer Steuerhinterziehung in einem „besonders schweren Fall“ nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO von

⁷³ Eingeführt durch das sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28. 4. 2011, BGBl 2011 I S. 676, 677, und verschärft durch das AO-Änderungsgesetz vom 22. 12. 2014, BGBl 2014 I S. 2415.

⁷⁴ Es handelt sich um eine selbständige Einstellungs Vorschrift, vgl. Huns mann, BB 2011 S. 2519; Rolletschke, in: Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, § 398a AO Rn. 54 (Mai 2012); Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 398a AO Rn. 12 (Juli 2012).

⁷⁵ Vgl. Rolletschke, in: Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, § 398a AO Rz. 41 (Mai 2012); Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 398a AO Rz. 6 (Juli 2012).

⁷⁶ Entwurf der Bundesregierung zum Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung vom 3. 11. 2014, BT-Drucks. 18/3018, S. 14.

einer einfachen Steuerhinterziehung nichts zu tun (s. u., Kap. V.). Sie führt zu einer spürbaren quantitativen Unterscheidung, die im Grenzbereich zwischen 25.000 € und 50.000 € 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) in der genannten Größenordnung aus. Dasselbe gilt im Bereich der Gewinnsteuern hinsichtlich steuerbilanzieller Vorgänge. Insoweit sagt der Schwellenwert von 25.000 € als Hinterziehungsbetrag über das Bestehen einer kriminellen Energie auf Seiten des Stpfl. 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 € die Selbstanzeige als persönlicher Strafaufhebungsgrund ohne jeden Zuschlag strafbefreiend wirken soll, darüber hinaus aber nicht.

V. Strafzumessung

Die Steuerhinterziehung wird mit Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe nach § 370 Abs. 1 AO bestraft. Wie dieser weite Strafrahmen im Einzelfall ausgefüllt werden muss, ist eine Frage der Strafzumessung, die sich nach § 369 Abs. 2 AO i. V. mit §§ 46 ff. StGB richtet. Das die Strafzumessung bestimmende Element besteht in der individuellen Schuld des Täters (sog. **Schuldmaßprinzip**, § 46 Abs. 1 Satz 1 StGB). § 46 Abs. 2 StGB enthält einen beispielhaften Katalog von Strafzumessungstatsachen, die das Strafmaß beeinflussen. Eine wichtige Strafzumessungstatsache bildet die vom Täter verschuldete Auswirkung der Steuerhinterziehung, also insbesondere die Höhe der verkürzten Steuer. Hierzu haben sich in der Praxis Kataloge von **Strafrahmensätzen** (sog. **Taxtabellen**) entwickelt, nach denen die Straf- und Bußgeldstellen der Finanzämter oder die Strafsachen-Finanzämter sich bei Strafbefehlsanträgen (vgl. § 400 AO) richten.⁷⁷ Die Strafrahmensätze sind dabei degressiv gestaffelt, weil sich die persönliche Schuld des Täters nicht proportional zum entstandenen Schaden verhält. Sie variieren je nach OFD-Bezirk; ihre Varianz ist unter dem Aspekt der Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) kritisch zu beurteilen.

§ 370 Abs. 3 AO sieht eine Strafschärfung für **besonders schwere Fälle** der Steuerhinterziehung vor und nennt dazu mittlerweile fünf (nicht abschließende) Regelbeispiele, die einen besonders schweren Fall indizieren. Es reicht zur Verwirklichung der praktisch besonders relevanten § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO seit dem 1. 1. 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 Strafrahmen zwischen sechs Monaten und zehn Jahren Freiheitsstrafe. Mit dem Grundsatzurteil vom 2. 12. 2008⁷⁸ hat der seit dem 1. 8. 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 of-

⁷⁷ Kritisch Birmanns, DStR 1981 S. 647, 648; Blumers, wistra 1987 S. 1, 4 f.; Flore/Tsambakikis/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.

⁷⁸ BGH, Urteil vom 2. 12. 2008 - 1 StR 416/08[WAAAD-03102], BGHSt 53 S. 71 ff.; instruktiver Überblick über die neuen Rechtsprechungsgrundsätze bei Rolletschke, NZWiSt 2012 S. 18 und NZWiSt 2013 S. 76.

fenbar 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“.⁷⁹

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. 1. 2008 gültige Regelbeispielsmerkmal „in großem Ausmaß“ legt der BGH – anders als das frühere Merkmal „aus großem Eigennutz“ – in Orientierung an dem „Vermögensverlust großen Ausmaßes“ (besonders schwerer Fall des Betrugs i. S. des § 263 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 erste Alt. StGB) **objektiv** aus. Danach soll ein großes Ausmaß ab einer Betragsgrenze von 50.000 € erreicht sein, wenn der Täter ungerechtfertigte Zahlungen (z. B. Vorsteuervergütungen im Rahmen eine sog. Umsatzsteuer-Karussells oder durch Vortäuschen von tatsächlich nicht getätigten Betriebsausgaben) vom Finanzamt erlangt hat („Steuerbetrug“).⁸⁰ Lässt er das Finanzamt lediglich über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis, liegt die Grenze dagegen erst bei 100.000 €. ⁸¹ Ab einem Hinterziehungsbetrag von 100.000 € soll eine Geldstrafe, ab einem Betrag von 1 Mio. € eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe, nur bei besonders gewichtigen Milderungsgründen in Betracht kommen.⁸² Dabei stellt der BGH auf **jede einzelne Tat im materiellen Sinne** ab, so dass bei Serientaten der Verkürzungserfolg nicht kumuliert, sondern für jede einzelne Tat gesondert zu berechnen ist.⁸³

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 Verkürzungsbetrags 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*“, erlangt in erheblichem Umfang ungerechtfertigte Vorsteuererstattungen (z. B. durch einen sog. Umsatzsteuer-Karussellbetrug), betreibt Steuer-

79 BGH, Urteil vom 2. 12. 2008 - 1 StR 416/08[WAAAD-03102], BGHSt 53 S. 71, 83, unter Anknüpfung an BGH, Urteil vom 2. 12. 2005 - 5 StR 119/05[LAAAB-95733], BGHSt 50 S. 299, 309.

80 So auch BGH, Urteil vom 7. 10. 2003 - 1 StR 274/03[KAAAC-11689], BGHSt 48 S. 360, 361, für den Betrug.

81 BGH, Beschluss vom 5. 5. 2011 - 1 StR 116/11[YAAAD-85965], wistra 2011 S. 347, und vom 12. 7. 2011 - 1 StR 81/11 [DAAAD-88525], wistra 2011 S. 396.

82 BGH, Urteile vom 7. 2. 2012 - 1 StR 525/11[UAAAE-04556], BGHSt 57 S. 123, 130 ff., und vom 22. 5. 2012 - 1 StR 103/12 [WAAAE-12317], NJW 2012 S. 2599.

83 Allerdings will der BGH, Urteil vom 2. 12. 2008 - 1 StR 416/08[WAAAD-03102], BGHSt 53 S. 71, 75 ff., die Verkürzungserfolge dann addieren, wenn tateinheitlich mehrere Taten begangen werden.

- 5.43 hinterziehung „*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**.

VI. Rechtspolitischer Ausblick

Eine jüngst veröffentlichte empirische Studie hat eine deutlich verbesserte **Steuermoral** in Deutschland ergeben.⁸⁴ Während vor ca. zehn Jahren die Steuerhinterziehung noch als „Kavaliersdelikt“, ja sogar als eine Art von „Sport“ angesehen wurde,⁸⁵ wird die Steuerhinterziehung heute vom Gros der Bevölkerung zumindest verbal geächtet.⁸⁶ Diese positive Entwicklung lässt sich vor allem durch spektakuläre Steuerverfahren gegen Prominente („Fall Uli 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**, d. h. 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 (s. o., Kap. I.), der weitreichenden Unterlassungsstrafbarkeit (s. o., Kap. II.2.), die geringen Anforderungen der Rechtsprechung an den Vorsatz (s. o., Kap. III.) und die erheblichen Unsicherheiten im Umgang mit der Selbstanzeige (s. o., Kap. IV.) 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) einsetzen.⁸⁷ 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 Steuerzuschlagssystem erreichen (sog. **Entpönalisierung des Steuerrechts**).⁸⁸ 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 konzentrieren.⁸⁹

⁸⁴ Forschungsstelle für empirische Sozialökonomie Köln, im Auftrag des Bundes des Steuerzahler, Juli 2014, abrufbar unter www.steuerzahler.de.

⁸⁵ Nach Erhebungen der Forschungsstelle für empirische Sozialökonomie zur „Steuermentalität und Steuermoral der bundesdeutschen Bevölkerung und deren Einstellung zur Steuerreform 1999“, 1999, S. 23 ff., hegten 1999 noch 46 % „Mitleid“ mit Stpfl., die nicht mogeln. Vgl. zudem Körner/Strotmann, Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Regelverstöß durch Steuerhinterziehung, BMF-Monatsbericht 3/2005 (ausf. Studie), S. 49.

⁸⁶ Nach der Studie der Forschungsstelle für empirische Sozialökonomie hielten im Jahr 2014 immerhin 82 % der Befragten Steuerhinterziehung für unmoralisch und 68 % würden auf keinen Fall Steuern hinterziehen.

⁸⁷ Pro Jahr erledigen die Bußgeld- und Strafsachenstellen der Landesfinanzämter 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, vgl. BMF-Monatsbericht, Oktober 2013, S. 29 ff.

⁸⁸ Seer, StuW 2003 S. 40, 56 ff.; ders., Gedächtnisschrift Trzaskalik, 2005, S. 457 ff.; zust. Tipke, FS Kohlmann, 2003, 555, 576; ders., Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl., 2013, S. 1780 ff.; Kuhlen, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, 2012, S. 201 f.

AUTOR



Professor Dr. iur. Roman Seer

ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum, von 2006 bis 2014 Vorsitzender bzw. stellvertretender Vorsitzender der DStJG, seit 2012 Vorsitzender der Berliner Steuergespräche e.V., seit 2012 Vorsitzender des Wiss. Arbeitskreises des DWS-Instituts der Bundessteuerberaterkammer. Als deutscher Vertreter betätigt er sich im Academic Committee (AC) der European Association of Tax Law Professors (EATLP). Roman Seer ist Verfasser zahlreicher Monographien und von weit mehr als zweihundert Aufsätzen zu Themen des nationalen, europäischen und internationalen Steuerrechts. Als Dauerprojekte besonders hervorzuheben sind seine Mitautorschaft im Standardkommentar „Tipke/Kruse, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung“ (seit 1996 mit stetig wachsenden Anteilen) und im Lehrbuch „Tipke/Lang, Steuerrecht“ (seit 1994, seit der 19. Aufl. zugleich als Mitherausgeber). Er ist darüber hinaus Mitherausgeber der NWB Steuer und Studium. Zusammen mit Heinz-Klaus Kroppen und Dietmar Gosch gibt er außerdem die „Internationalen Wirtschaftsbrieft – IWB“ – heraus. Weitere Einzelheiten finden sich auf der Bochumer Homepage unter www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de.

⁸⁹ Ebenso Kuhlen, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, 2012, S. 128 ff., dort mit konkreten rechtspolitischen Vorschlägen.