

Martin Wulf

Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht

Eine Untersuchung zum Verhaltensunrecht
der Steuerhinterziehung



Nomos Verlagsgesellschaft
Baden-Baden

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	17
<i>1. Kapitel: Die Abgrenzung von Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht</i>	19
A. Kriterien zur Abgrenzung von Tun und Unterlassen	19
I. Normative und ontologische Abgrenzungskriterien	19
1. Abgrenzung nach Wertungskriterien	19
2. Das Energiekriterium nach Engisch	20
3. Das Kausalitätskriterium nach Kaufmann und Samson	21
II. Stellungnahme	22
1. Die mangelnde Bestimmtheit der normativen Abgrenzungstheorien	23
2. Die fehlende Selektionsfunktion des Energiekriteriums	24
3. Zur Kausalität der Unterlassung	25
a) Das Unterlassen als negative Erfolgsbedingung	26
b) Die Kausalität des Sich-Verhaltenden	27
c) Zwischenergebnis	29
4. Die Problemfälle der bloßen Existenz des Täters als Kausalfaktor	29
5. Ergebnis	33
III. Konkludente Erklärungen und Täuschung durch Unterlassen	34
1. Konkludente Täuschung als Verhalten mit Erklärungswert	34
2. Das Modell der schadensstiftenden Ausgangsposition nach Kühne	35
3. Die normative Deutung schlüssigen Verhaltens nach Lackner	35
4. Vergleich mit dem Kausalitätskriterium	36
5. Ergebnis	39
B. Rechtsprechung zur Abgrenzungsproblematik bei § 370 I AO	41
I. Rückgriff auf Handlungskomponenten wegen fehlender Pflichtenstellung	41
II. Positives Tun bei ambivalentem Verhalten	42
C. Die Anwendung des Kausalitätskriteriums auf § 370 AO	45
I. Der Grundfall der Steuerhinterziehung als Unterlassensdelikt	45
1. Normlogische Betrachtung	45
2. Kausalität und Zurechnung	46
a) Kausalität im Sinne der Bedingungsformel	47
b) Mögliche Einwände	48
(1) Unzureichende Erfolgskonkretisierung	48
(2) Kausalität als gesetzmäßige Bedingung	50
(3) Die Berücksichtigung hypothetischer Kausalverläufe	52
(4) Berücksichtigung der Erklärungspflicht als schützender Faktor	52

c) Ergebnis	53
II. Schätzungsmöglichkeit der Steuerbehörden	54
1. Kausalität der unvollständigen Erklärung	54
2. Unzulässige Berücksichtigung hypothetischer Kausalverläufe?	55
3. Erfüllung der Tathandlung des § 370 I Nr.1 AO	56
4. Ergebnis	58
III. Die Unterscheidung von "unrichtigen" und "unvollständigen" Tatsachen im Sinne von § 370 I Nr.1 AO	59
IV. Unrichtige Angaben über steuermindernde Tatsachen	60
1. Steuerbegründende und steuermindernden Tatsachen	60
2. Die Anwendung des Kausalitätskriteriums	61
a) Anwendbarkeit des § 370 I Nr.2 nach Lütt	61
b) Anwendbarkeit des § 370 I Nr.1 AO nach Bachmann	63
c) Die dargestellten Unterschiede als Anwendungsvarianten des Kausalitätskriteriums	64
d) Die Erklärung von steuermindernden Tatsachen als "Rücktritt vom eigenen Rettungsversuch"	65
(1) Die Unterscheidung zwischen dem beendeten und dem unbeendeten Rettungsversuch	66
(2) Die nachgeschobene Verlusterklärung als Rücktritt vom beendeten Rettungsversuch	66
(3) Zwischenergebnis	68
e) Die besondere Problematik der "vorgeleisteten Verlusterklärung"	68
(1) Erlangung von nicht gerechtfertigten Steuervorteilen durch unrichtige Angaben über steuermindernde Tatsachen	69
(2) Keine Verursachung der Steuerverkürzung	72
(3) Strukturelle Übereinstimmungen mit der "omissio libera in causa"	73
(4) Die unterlassene Berichtigung als vorwerfbares Verhalten	75
(a) Der Inhalt der "Pflichtwidrigkeit" in § 370 I Nr.2 AO	75
(b) Fortbestehen der steuerrechtlichen Erklärungspflicht	76
(5) Zwischenergebnis	82
3. Ergebnis	83
V. Unrichtige Angaben im Beitreibungsverfahren	84
1. Anträge auf Stundung und Vollstreckungserleichterung	84
2. Nachträgliches Entfallen der Voraussetzungen von Steuervergünstigungen	86
3. Eidesstattliche Versicherung (§ 284 AO) als Sonderfall	86
4. Ergebnis	87
D. Zusammenfassung	88
I. Ergebnisse des ersten Kapitels	88

II. Fortgang der Untersuchung	90
<i>2. Kapitel: Zur Kongruenz von Handlungs- und Unterlassungstatbestand in § 370 I AO</i>	92
A. Täterkreis	92
I. Steuerhinterziehung durch Handeln, § 370 I Nr.1 AO	92
1. Steuerhinterziehung als "Jedermannsdelikt"	92
2. Steuerhinterziehung als Sonderdelikt?	92
3. § 370 I Nr.1 als Sonderdelikt nach Lütt?	94
4. § 378 / § 370 AO als eigenhändiges Delikt?	95
a) Die These von der eingeschränkten strafrechtlichen Haftung des steuerlichen Beraters nach § 378 AO	96
b) Zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Angaben machen"	97
c) Das Verhältnis zur mittelbaren Täterschaft bei § 370 I Nr.1 AO (Steuerhinterziehung als Herrschaftsdelikt)	100
d) Zwischenergebnis	103
5. Ergebnis	104
II. Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 I Nr.2 AO	104
1. Unterlassensdelikte als "Sonderdelikte"	104
2. Der Verstoß gegen die allgemeinen Garantenpflichten als Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 I Nr.2 AO	105
a) Der Standpunkt der Rechtsprechung	106
b) Die Diskussion in der Literatur	108
(1) Vergleich mit § 264 I Nr.3 StGB	109
(2) Strafbewehrte Handlungspflichten von Amtsträgern	110
(3) Verstoß gegen den Gesetzesvorbehalt und Verletzung des steuerrechtlichen Bestimmtheitsgebotes	110
(4) Begrenzung durch außerstrafrechtliche Wertentscheidungen	113
(5) Normstrukturelle Probleme bei der Anwendung der allgemeinen Garantenpflichten	116
(a) Unanwendbarkeit von § 13 StGB auf § 370 I Nr.2 AO	118
(b) § 370 I Nr.2 AO als materielles Blankettgesetz	120
(c) § 13 StGB als gesetzliches Analogiegebot	122
(d) § 370 I Nr.2 AO als "Garanten-Delikt"	123
(6) Zusammenfassung und Ergebnis	129
3. Exkurs: Anwendung von § 13 StGB auf § 370 I Nr.1 AO	129
a) Samsons Argumentation	130
(1) § 370 I Nr.1 AO, § 13 StGB als Nichthinderung eines entstehenden Irrtums	131
(2) Die Pflicht zur Verhinderung des Irrtumes und der Versuchsbeginn	131

(3) Zwischenergebnis	133
b) Brenner, Grunst u.a.	133
c) Stellungnahme	134
(1) Zulässige Anwendung von § 13 StGB	134
(2) Der Vergleich mit § 264 I Nr.1, § 13 StGB	135
(3) Die historische Auslegung des § 370 I AO	135
(4) Überprüfung der Beispielfälle	137
(5) Vermögensschutz und Angriffsrichtung	138
(6) Zusammenfassung und Ergebnis	139
4. Steuerhinterziehung durch Unterlassen in mittelbarer Täterschaft nach Bender	140
5. Ergebnis	142
B. Unkenntnis der Finanzbehörden	143
I. Die unterschiedliche gesetzliche Formulierung	143
II. Die Unkenntnis der Behörde als Tatbestandsmerkmal in § 370 I Nr.1 AO	144
1. Der Standpunkt der Rechtsprechung	145
2. Der Verzicht auf das Merkmal der Unkenntnis in der Literatur	146
3. Die Argumentationen für eine Übernahme des Merkmales der Unkenntnis	146
a) Die Unkenntnis als Glied der Kausalkette	147
b) Historische Auslegung und funktionaler Zusammenhang	148
c) Der Erfolg der Steuerhinterziehung als spezifische Gefährdung des staatlichen Vermögens	150
d) Die Abstimmung von Unterlassungs- und Handlungstatbestand	151
e) Ergebnis und Ausblick	153
III. Stellung des Merkmales innerhalb der Tatbestandsstruktur	154
IV. Die inhaltliche Bestimmung der Unkenntnis	156
1. Erforderlichkeit eines Irrtumes auf Seiten der Behörde in § 370 I Nr.1 AO	156
a) Täuschung und Irrtum als fortgeltende Bestandteile der "Steuerunehrlichkeit"	156
b) Täuschung und Irrtum als Abgrenzungsmerkmal zwischen § 370 I Nr.1 AO und § 370 I Nr.2 AO	157
c) Konkrete Fehlvorstellung bei Steueranmeldung und Vorbehaltsfestsetzung?	157
d) Ergebnis	161
2. Unkenntnis und Möglichkeit zur zutreffenden Festsetzung	162
a) Übernahme der Wertungen aus § 173 I Nr.1 AO	162
b) Der Streit um die Berücksichtigung von Schätzungsmöglichkeiten der Finanzbehörde	163

c) Die Kenntnis der Besteuerungsgrundlagen nach der Rechtsprechung	165
d) Die funktionale Auslegung des Merkmals - die "Unkenntnis" als besonderes Zurechnungselement	165
V. Die Personifizierung der Unkenntnis	170
VI. Ergebnis	171
C. Die Erfolgsbeschreibung	173
I. Die Definitionen des Verkürzungserfolges	173
II. Nicht-Festsetzung und zu niedrige Festsetzung als Formen des Verkürzungserfolges im Festsetzungsverfahren	174
1. Die unterschiedliche Bestimmung des Vollendungszeitpunktes nach der h.M.	174
2. Die zu niedrige Festsetzung als Unterfall der Nicht-Festsetzung nach Suhr	176
3. Stellungnahme unter Berücksichtigung des Handlungsunrechtes	177
a) Hypothetischer Erklärungszeitpunkt und Handlungsdelikt	178
b) Die problematischen Unterlassenskonstellationen	178
c) Konsequenzen für die Bestimmung des Erfolgsunrechtes	180
d) Der Gefährdungscharakter des Verkürzungserfolges	181
4. Ergebnis	185
D. Der Adressatenkreis ("Finanzbehörden oder andere Behörden")	187
I. Inkongruenz von Handlungs- und Unterlassenstatbestand	187
II. Beispielsfälle für Erklärungen gegenüber "anderen Behörden"	187
1. Antrag auf Grundsteuervergünstigung nach § 92a iVm. §§ 82, 83 Zweites WoBauG	187
2. Ausstellung von Lohnsteuerkarten durch die Gemeinden	190
3. Übertragung von Aufgaben der Zollüberwachung	190
III. Ergebnis	193
E. Zusammenfassung	194
3. Kapitel: Der Verstoß gegen steuerliche Mitwirkungspflichten als Verhaltensunrecht der Steuerhinterziehung	196
A. Die Konsequenzen aus der zutreffenden Abgrenzung von Handeln und Unterlassen	196
I. Steuerhinterziehung als Unterlassungsdelikt und die Anwendbarkeit der Handlungsvariante	196

II.	Unterscheidbarkeit der Verhaltensformen und Rechtfertigung der aus ihnen folgenden materiellen Unterschiede	197
1.	Probleme bei der Abgrenzung der Verhaltensformen	197
a)	Die Bestimmung der Verhaltensform in tatsächlicher Hinsicht	197
b)	Auswirkungen bei der Beteiligung Dritter	199
c)	Unsicherheiten bezogen auf den subjektiven Tatbestand	201
d)	Nebeneinander der Verhaltensformen	202
e)	Zwischenergebnis	204
2.	Strukturelle Besonderheiten der Steuerhinterziehung	204
a)	Handeln als Abbruch rettender Kausalverläufe	204
b)	Zweifel an der Abgrenzbarkeit der Verhaltensformen in der neueren Literatur	207
c)	Ergebnis	210
B.	Die Steuerhinterziehung als Pflicht- bzw. Sonderdelikt	212
I.	Die Bedeutung der steuerlichen Pflichten für das Steuerstrafrecht	212
1.	Die Diskussion bis zur Verabschiedung der AO 1977	212
2.	Die Bedeutung der Mitwirkungspflichten im steuerstrafrechtlichen Schrifttum	215
3.	Der eigene Lösungsvorschlag zum Zusammenhang von steuerrechtlicher Pflicht und tatbestandlichem Verhalten	217
4.	Ergebnis	219
II.	Möglichkeiten zur dogmatischen Einordnung als Pflicht- oder Sonderdelikt	220
1.	Die Pflichtdeliktslehre Roxins	220
2.	Das Sonderdelikt nach Langer	223
3.	Haftung kraft institutioneller Zuständigkeit nach Jakobs	226
4.	Die ablehnende Ansicht des BGH	230
5.	Die steuerlichen Pflichten als besonderes persönliches Merkmal im Sinne von § 28 StGB	233
a)	Subsumtion des Merkmales unter § 28 StGB nach Roxin, Langer und Jakobs	233
b)	Die gegenteilige Entscheidung des BGH zu § 370 I Nr.2 AO	234
c)	Andere Stimmen in der Literatur	235
d)	Stellungnahme unter Berücksichtigung der allgemeinen Begriffsbestimmungen	236
III.	Die steuerlichen Pflichten im einzelnen	242
1.	Steuerrechtliche Erklärungs- und Anzeigepflichten	243
2.	Die allgemeine Mitwirkungspflicht der Beteiligten, § 90 I AO	246
3.	Amtspflichten der Finanzbeamten	249
4.	Steuerliche Pflichten Dritter	251
a)	Steuerrechtliche Erweiterungen (§§ 34, 35, 93 AO)	252
b)	Vertreterhaftung nach § 14 II StGB	253

c) Haftung von Steuerberatern im übrigen	257
IV. Strafbarkeitslücken und Regelungsbedürfnis?	257
1. Folgen der Einschränkung des Täterkreises	258
2. § 263 StGB als Auffangtatbestand?	260
3. Tatsächlich entstehende Strafbarkeitslücken	263
4. Mögliche Tatbestandsergänzungen de lege ferenda	264
<i>Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse</i>	266
<i>Literaturverzeichnis</i>	269