

Sabine Witte

# Gibt es eine Steuerhinterziehung nach einer vollendeten Steuer- hinterziehung?

Zugleich ein Beitrag zur Begünstigung



Nomos Verlagsgesellschaft  
Baden-Baden

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b>	<b>5</b>
<b>Einleitung</b>	<b>13</b>
<b>1. Kapitel: Die Fragestellung und das Rechtsproblem im Detail</b>	<b>19</b>
<b>2. Kapitel: Die Darstellung des Problems anhand von drei Fällen</b>	<b>23</b>
A. Die Entscheidung des OLG Hamm - 2 Ss 156/58	23
I. Der Sachverhalt	23
II. Die rechtliche Beurteilung nach dem OLG Hamm	23
B. Die Entscheidung des BGH - 5 StR 212/93 vom 07.07.1993	24
I. Der Sachverhalt	24
II. Die rechtliche Beurteilung nach dem BGH	25
1. Das Verhalten des Steuerpflichtigen	25
2. Das Verhalten des Steuerberaters	25
C. Die Entscheidung des BGH - 5 StR 624/99 vom 01.08.2000	26
I. Der Sachverhalt	26
II. Die rechtliche Bewertung des BGH	27
1. Das Verhalten des Bankkunden	27
2. Das Verhalten des Bankangestellten	28
D. Steuerhinterziehung und bzw. oder Begünstigung?	29
<b>3. Kapitel: Die rechtliche Lösung des Problems in Rechtsprechung und Literatur</b>	<b>33</b>
A. Die Lösung der herrschenden Meinung: Erneute Steuerhinterziehung durch das Zweitverhalten	33
I. Tatbestandsmäßigkeit des Zweitverhaltens	33
II. Beurteilung der Zweittat als mitbestrafte oder straflose Nachtat?	34
1. Die Nachtat ist generell straflos	35
2. Die Nachtat ist nur grundsätzlich mitbestraft	36
III. Kritik an der Lösung der herrschenden Meinung	37

B.	Die Lösung nach einem Teil der Literatur: Keine erneute Steuerhinterziehung	38
I.	Keine neue Steuerhinterziehung mit einem Taterfolg in Form einer „Steuerfestsetzung nicht in voller Höhe“	39
II.	Keine neue Steuerhinterziehung mit einem Taterfolg in Form eines „ausgebliebenen Änderungsbescheides“	40
	1. Der Wortlaut des § 165e RAO als Einwand?	40
	2. Der Wortlaut des § 370 Abs. 4 AO als Einwand?	41
	3. Praktische Schwierigkeiten als Einwand?	43
	4. Berichtigungen können den Erfolg der zu niedrigen Festsetzung nicht rückgängig machen und ihn daher auch nicht herbeiführen	46
	5. Nach dem Eintritt einer Steuerverkürzung im Sinne des § 370 Abs. 4 Satz 1 AO können keine neuen, weiteren Taterfolge in diesem Sinne eintreten	47
III.	Zusammenfassung	48
<b>4. Kapitel:</b>	<b>Der eigene Lösungs- und Begründungsansatz</b>	<b>49</b>
A.	Die geschützten Rechtsgüter	50
I.	Das Rechtsgut der Steuerhinterziehung (§ 370 AO)	50
	1. Der staatliche Anspruch auf Erfüllung der Offenbarungspflichten	50
	2. Die gerechte und gleichmäßige Lastenverteilung	51
	3. Das staatliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommen	52
	4. Ergebnis in Bezug auf das Rechtsgut der Steuerhinterziehung	53
II.	Das Rechtsgut der Begünstigung (§ 369 Abs. 1 Nr. 4 AO, § 257 StGB)	53
	1. Das Vermögen	53
	2. Das durch die Vortat geschützte Rechtsgut	54
	3. Die Geltung des Strafrechts schlechthin	55
	4. Die Funktionsfähigkeit der Rechtspflege	56
	5. Der Schutz von Individual- und Allgemeininteressen	57
	6. Das Interesse des Verletzten der Vortat an der Wiederherstellung der strafrechtswidrig entzogenen Position	59
	7. Ergebnis in Bezug auf das Rechtsgut einer Begünstigung	59
B.	„Konkurrenzlösung“?	59
I.	Eine Handlung oder mehrere Handlungen im Sinne der §§ 52 ff. StGB?	60
II.	Materiell oder nur formal mehrere Gesetzesverletzungen?	61
	1. Das Schuldprinzip als Grund für die Gesetzeskonkurrenzen und als Begrenzung der Konkurrenzen	61
	2. Untersuchung: Tateinheit oder Gesetzeskonkurrenz?	63
	a) Spezialität?	63
	b) Subsidiarität?	64

c)	Konsumtion?	64
(1)	Vergleich der Rechtsgüter	65
(2)	Vergleich der Angriffshandlungen	65
(3)	Vergleich der Strafrahmen und der Verfolgungsverjährungsfristen	65
(4)	Vergleich der zeitlichen Reichweite der Strafbarkeit	68
(5)	Vergleich der subjektiven Tatbestandserfordernisse	69
(6)	Der Charakter der Begünstigung als zur Täterschaft aufgewertete Teilnahme?	69
(7)	Ergebnis zur Konsumtion und zur Gesetzeskonkurrenz insgesamt	70
d)	Tateinheit aus Klarstellungsgründen?	71
3.	Ergebnis zur Untersuchung Tateinheit oder Gesetzeskonkurrenz	73
III.	Ergebnis zur Konkurrenzlösung	74
C.	Tatbestandslösung – Exklusivität zwischen den Tatbeständen § 370 AO und § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO, § 257 StGB	74
I.	Der Lösungsansatz	74
II.	Parallelen zu diesem Lösungsansatz im allgemeinen Strafrecht	76
III.	Die Argumente	79
1.	Der Wortlaut	80
2.	Die Gesetzessystematik	82
a)	Das Verhältnis von Erst- und Anschlussstaten	82
(1)	Die Struktur von Erst- und Anschlussstaten im allgemeinen Strafrecht	83
(2)	Beispiele	86
(a)	Beispiel 1a: § 242 bzw. §§ 242, 27 StGB - § 257 StGB (durch einen Dritten)	86
(b)	Beispiel 1b: §§ 242, 27 StGB - § 257 StGB (durch den Erstbeteiligten)	87
(c)	Beispiel 1c: § 242 bzw. §§ 242, 27 StGB - § 257 StGB (insgesamt nur ein Beteiligter)	88
(d)	Beispiel 1d: § 242 StGB (vorsatzlos) - § 246 bzw. § 257 StGB (durch den Erstbeteiligten)	88
(3)	Zusammenfassung und Übertragung der Gesetzesstruktur auf die Tatbestände § 370 AO, § 27 StGB - § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO, § 257 StGB	89
b)	Die Einhaltung der Gesetzesstruktur von Erst- und Anschlussstaten nach der Konkurrenzlösung und nach der Tatbestandslösung	90
(1)	Eine Beihilfe nach vollendeter Haupttat ist nicht möglich	90
(2)	Der Anwendungsbereich einer Begünstigung: Handlungen, die den aus einer Vortat erlangten Vorteil sichern sollen	91
(3)	Der Grundsatz der tatbestandslosen Selbstbegünstigung	91
(4)	Zusammenfassung	93

c)	Die Verjährungsregelungen der Strafverfolgung und der Steuerfestsetzung	93
	(1) Der Rechtsgrund der Verfolgungsverjährung und die Verfolgungsverjährung der § 370 AO und § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO, § 257 StGB	93
	(2) Die Verjährung nach der Tatbestandslösung	94
	(3) Die Verjährung nach der Konkurrenzlösung	95
	(4) Die Bewertung der Ergebnisse der Tatbestands- und Konkurrenzlösung in Bezug auf die Verfolgungs- und Festsetzungsverjährung	97
	(5) Ergebnis zur Auslegung der Verjährungsregelungen	100
d)	Die Unzulässigkeit eines unbegrenzt wiederholbaren Beugemittels	100
e)	Zusammenfassung der gesetzessystematischen Auslegung	103
3.	Der Sinn und Zweck des § 370 AO – unter Einbeziehung der Folgenbetrachtung	103
	a) Die Entstehung und Entwicklung eines Steueranspruchs	103
	b) Das Problem des Steuergläubigers	104
	c) Mechanismen des Gesetzgebers	105
	(1) Steuerrechtliche Mechanismen	105
	(2) Verwaltungsrechtliche Mechanismen	107
	(3) Strafrechtliche Mechanismen	107
	(4) Zwischenergebnis	109
	d) Die teleologische Auslegung im engeren Sinn unter Einbeziehung einer Folgenbetrachtung	110
	(1) Strafbarkeitslücken nach der Tatbestandslösung	112
	(a) Der Erst- und Zweittäter sind personenidentisch	112
	(b) Der Erst- und Zweittäter sind nicht personenidentisch	113
	(c) Zusammenfassung	114
	(2) Die Strafbarkeit im Vorfeld der Rechtsgutsverletzung nach § 370 Abs. 4 AO als Grund für eine restriktive Auslegung	115
	(3) Verlängerung der Verfolgungs- und der Festsetzungsverjährungsfrist nach der Konkurrenzlösung	115
	(4) Inkonsequente Bestrafung vergleichbarer Pflichtverletzungen nach der Konkurrenzlösung	115
	(a) Fortbestehende Steuererklärungspflicht nach Nichtabgabe einer Steuererklärung	116
	(b) Fortbestehende Erklärungspflicht nach Abgabe einer unrichtigen bzw. unvollständigen Steuererklärung	117
	(c) Zwischenergebnis	120
	(d) Steuerstrafrechtliche Einschränkungen der Erklärungspflicht	120
	(e) Ergebnis	126
	(5) Modifizierung der Steuerhinterziehung zu einem Dauerdelikt durch die Konkurrenzlösung?	126
	(a) Ununterbrochene Tatbestandsverwirklichung	128
	(b) Keine sinnvolle Trennung in Einzeltaten	128
	(c) Bewertung	129

e) Ergebnis der teleologischen Auslegung	131
4. Verfassungsgrundsätze, insbesondere das Rechtsstaatsprinzip	132
5. Das Ergebnis der Auslegung insgesamt	133
IV. Die Bewertung der Tatbestandslösung	133
V. Die Anwendung der Tatbestandslösung auf die Sachverhalte der Gerichtsentscheidungen	136
1. Die Entscheidung des OLG Hamm	136
2. Die Entscheidung des BGH - 5 StR 212/93 vom 07.07.1993	137
a) Das Verhalten des Steuerpflichtigen	137
b) Das Verhalten des Steuerberaters	137
3. Die Entscheidung des BGH - 5 StR 624/99 vom 01.08.2000	138
a) Das Verhalten des Bankkunden	138
b) Das Verhalten des Bankangestellten	139
<b>5. Kapitel: Übertragung der Tatbestandslösung auf Sonderkonstellationen</b>	<b>141</b>
A. Die Hinterziehung von Umsatzsteuern	141
I. Zum Besteuerungsverfahren im Umsatzsteuerrecht	141
II. Die steuerstrafrechtliche Behandlung der Umsatzsteuer	143
1. Beispiel 1	143
a) Nach der herrschenden Meinung	143
b) Nach der Tatbestandslösung	146
2. Beispiel 2	146
a) Nach der herrschenden Meinung	147
b) Nach der Tatbestandslösung	147
III. Die Bewertung der Tatbestandslösung im Bereich der Umsatzsteuer	148
B. Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung unter Berücksichtigung einer Gesamtrechtsnachfolge	149
I. Beispielfall	149
II. Die steuerrechtliche Bewertung	150
III. Die steuerstrafrechtliche Bewertung nach der herrschenden Ansicht	151
1. Strafbarkeit des Erben in der ersten und zweiten Variante	151
2. Strafbarkeit des Erben in der dritten Variante	152
3. Zusammenfassung	153
IV. Die steuerstrafrechtliche Bewertung nach der Tatbestandslösung	153
1. Strafbarkeit des Erben in der ersten und zweiten Variante	153
2. Strafbarkeit des Erben in der dritten Variante	154
V. Ergebnis	154

<b>6. Kapitel: Parallelen im Bereich der Vermögensdelikte</b>	<b>157</b>
A. Das Verhältnis von § 242 StGB und § 263 StGB	157
B. Das Verhältnis von § 249 StGB und §§ 253, 255 StGB	158
C. Die Fälle der sog. Zweitzüeignung	160
I. Die beiden Ansichten	160
II. Die Argumente der beiden Ansichten	161
III. Die Bewertung und der Vergleich der Rechtsprechung zu § 370 AO	162
D. Sicherungstaten	163
I. Der so genannte Sicherungsbetrug	163
1. Die Tatbestandslösung	163
2. Die Konkurrenzlösung	164
3. Die Bewertung und der Vergleich der Rechtsprechung zu § 370 AO	164
II. Die so genannte Sicherungserpressung	165
E. Die Bewertung der Lösungen der Rechtsprechung	165
<b>Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse</b>	<b>171</b>
<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>175</b>