

## **Vorlesung zum Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht (SS 2023)**

### **Empfohlene Literatur zum Steuerstrafrecht:**

Rolletschke, Steuerstrafrecht, 5. Auflage 2021. Die Lektüre dieses Fachbuches ersetzt nicht die Bearbeitung der für die Vorlesung auf diese Internetseite gestellten Hinweise.

### **1. Struktur, Aufbau und Vorbemerkungen zum Steuerstrafrecht**

Die speziellen Vorschriften zum Steuerstrafrecht finden sich in der Abgabenordnung in den §§ 369 ff AO.

Zentral ist der **Begriff der Steuerstraftaten**, der nicht nur in der Abgabenordnung wiederholt auftaucht, sondern auch in anderen Gesetzen. Der Begriff der Steuerstraftaten ist in § 369 Abs. 1 AO legaldefiniert. Zentral ist die Vorschrift des **§ 369 Abs. 1 Ziff. 1 AO**, wonach Steuerstraftaten „Taten, die nach den Steuergesetze strafbar sind“, darstellen.

Wichtig für das Verständnis des Steuerstrafrechts ist auch die Vorschrift des **§ 369 Abs. 2 AO**. Hierin ist geregelt, dass für Steuerstraftaten „die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen, gelten“. Mit dieser Vorschrift wird insbesondere der allgemeine Teil des Strafrechts auf das Steuerstrafrecht übertragen. Etwas anderes gilt nur, wenn die speziellen Strafvorschriften der Steuergesetze hiervon abweichen.

Für das Steuerstrafverfahren gilt eine ganz ähnliche Systematik. Hierzu heißt es in **§ 385 Abs. 1 AO**:

*„Für das Strafverfahren wegen Steuerstraftaten gelten, soweit die folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmen, die allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren, namentlich die Strafprozessordnung, das Gerichtsverfassungsgesetz und das Jugendgerichtsgesetz.“*

Damit gilt auch für das Steuerstrafverfahren: Es gelten die allgemeinen Gesetze, soweit die Abgabenordnung keine Spezialregelung enthält. Damit wird insbesondere das gesamte Strafprozessrecht zur Grundlage des Steuerstrafverfahrens.

Die zentrale Vorschrift des Steuerstrafrechts ist der **Deliktstatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO** (*Bitte ganz lesen!*).

Die wichtigsten Regelungen finden sich in **§ 370 Abs. 1 Ziff. 1 und Ziff. 2 AO**.

Bei dem Tatbestand der Steuerhinterziehung handelt es sich um einen **sog. Blankettstraftatbestand**. Dies bedeutet, dass bei der Anwendung des Tatbestandes stets ein Rückgriff auf die materiellen Steuergesetze erforderlich ist, aus denen sich ergibt, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch besteht und welche steuerlichen Erklärungen mit welchem Inhalt abzugeben sind. Vor diesem Hintergrund ist die **Verfassungsmäßigkeit** der Vorschrift des § 370 AO unter dem Gesichtspunkt des **Bestimmtheitsgebots nach Art. 103 Abs. 2 GG** in Zweifel gezogen worden. Nach der Rechtsprechung des BVerfG entspricht der Straftatbestand des § 370 AO den Anforderungen des Grundgesetzes (BVerfG NSTZ 1991, 88; NJW 1995, 1883). Blankettstrafgesetze genügen dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot gemäß Art. 103 Abs. 2 GG, wenn sich die möglichen Fälle der Strafbarkeit aufgrund eines Gesetzes voraussehen lassen, und zwar entweder aufgrund des Blankettstraftatbestandes selbst oder aufgrund der in Bezug genommenen Einzelsteuergesetze (vgl. zum Bestimmtheitsgebot aktuell auch BVerfG v. 11.09.2016 – 2 BvL 1/15).

Über das **geschützte Rechtsgut** der Vorschrift des § 370 AO herrscht Streit. Nach herrschender Auffassung ist Schutzgut des § 370 AO das **öffentliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart** (vgl. nur BGHSt 36, 100, 102; 51, 356; BGH wistra 1989, 226).

Im Zusammenhang mit der Hinterziehung der früher geltenden Vermögenssteuer ist die Frage diskutiert worden, ob auch die **Hinterziehung verfassungswidriger Steuern** nach § 370 AO strafbar sein kann. Nach herrschender Auffassung kommt eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung nach § 370 AO nicht in Betracht, wenn eine blankettausfüllende Norm vom BVerfG für nichtig erklärt wurde. In diesem Fall fehlt es an einem Steueranspruch, der verkürzt werden könnte (vgl. nur Klein,

§ 370 Rn. 10). Wird die steuerrechtliche Bezugsnorm jedoch nicht für nichtig erklärt, sondern dem Gesetzgeber – wie häufig – lediglich eine Übergangsfrist zur Änderung des Gesetzes eingeräumt, so unterfällt die Hinterziehung dieser Steuern nach wie vor dem Deliktstatbestand des § 370 AO.

§ 370 AO ist von seiner Deliktsnatur her ein **Erfolgsdelikt**. Der tatbestandliche Erfolg wird in § 370 Abs. 1 AO im letzten Halbsatz wie folgt beschrieben:

*„...und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.“*

In § 370 Abs. 4 Satz 1 AO findet sich eine Legaldefinition für den **Begriff der Steuerverkürzung** (*wichtig!*). Hier heißt es:

*„Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden...“.*

Für das Verständnis der Deliktsnorm ist wichtig, dass nicht die Nichtzahlung von Steuern den Tatbestand erfüllt, sondern die nicht erfolgte, nicht zutreffende oder verspätete Festsetzung. Die bloße Nichtzahlung von Steuern begründet grundsätzlich keine Steuerverkürzung und ist auch nicht strafbar (Ausnahme: § 26 c UStG).

Da es somit nicht auf die Zahlung, sondern auf die Festsetzung der Steuern ankommt, ist § 370 Abs. 1 AO **kein Verletzungsdelikt**. Es genügt eine **Gefährdung des Steueraufkommens**.

Wichtig für die Anwendung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung ist das Verständnis der **Struktur der beiden Tatbestände in § 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO und § 370 Abs. 1 Ziff. 2 AO**.

**§ 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO** ist ein **Allgemeindelikt, kein Sonderdelikt**. Täter können mithin nicht nur Steuerpflichtige sein, sondern auch weitere Personen, die sich täterschaftlich an der Tat beteiligen.

Beispiele: Steuerberater, Mitarbeiter in der Steuerabteilung des Steuerpflichtigen. Damit können auch dritte Personen neben dem Steuerpflichtigen täterschaftlich eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Ziff. 1 AO begehen.

Dem gegenüber ist der Deliktstatbestand des **§ 370 Abs. 1 Ziff. 2 AO kein Allgemeindelikt, sondern ein Sonderdelikt**. Täter kann nur der sein, der die Finanzbehörde „**pfl**ichtwidrig“ über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. Das Tatbestandsmerkmal „pflichtwidrig“ besagt, dass nur derjenige den Tatbestand erfüllen kann, der eine eigene steuerliche Pflicht verletzt. Dies ist in aller Regel der Steuerpflichtige selbst. § 370 Abs. 1 Ziff. 2 AO ist ein **(echtes) Unterlassungsdelikt**. Täter kann nur derjenige sein, der einer steuerlichen Erklärungspflicht zuwider handelt. Welche Erklärungspflichten ein Steuerpflichtiger hat, ergibt sich aus der Vorschrift des § 149 AO i.V.m. den Steuergesetzen. Eine wichtige Vorschrift, die im Rahmen des Deliktstatbestandes nach § 370 Abs. 1 Ziff. 2 AO häufig Anwendung findet, ist auch die Regelung in § 153 AO (*lesen!*), worauf noch im Einzelnen einzugehen sein wird.

Für die beiden Tatbestände in § 370 Abs. 1 Ziff. 1 und Ziff. 2 AO gelten über die Vorschrift des § 369 Abs. 2 AO die Regeln des Allgemeinen Teils des StGB, z.B. die Regelungen über Täterschaft und Teilnahme, Versuch, Vorsatz und Irrtumsregeln etc. Das Verständnis der Struktur der beiden Tatbestände in Ziff. 1 und Ziff. 2 ist sehr wichtig. Hier passieren häufig Fehler, insbesondere dann, wenn im Rahmen der Vorschrift des § 370 Abs. 1 Ziff. 2 AO die täterschaftliche Beteiligung eines Nichtsteuerpflichtigen bejaht wird.

Fortsetzung folgt.

gez. Prof. Dr. Dierlamm