

Potsdamer Rechtswissenschaftliche Reihe
Band 3

Herausgegeben von

Professor Dr. jur. Dieter C. Umbach (geschäftsführender Herausgeber)

Professor Dr. jur. Werner Merle

Professor Dr. jur. Wolfgang Mitsch

Springer

Berlin

Heidelberg

New York

Barcelona

Hongkong

London

Mailand

Paris

Singapur

Tokio

Alexander Hoff

Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung



Springer

Alexander Hoff
Erbprinzenstr. 29
D-76133 Karlsruhe

ISBN-13:978-3-540-66072-9

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Hoff, Alexander: Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung / Alexander Hoff. – Berlin; Heidelberg; New York; Barcelona; Hongkong; London; Mailand; Paris; Singapur; Tokio: Springer, 1999

(Potsdamer Rechtswissenschaftliche Reihe, Bd. 3)

ISBN-13:978-3-540-66072-9 e-ISBN-13:978-3-642-60225-2

DOI: 10.1007/978-3-642-60225-2

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland vom 9. September 1965 in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtsgesetzes.

© Springer-Verlag Berlin Heidelberg 1999

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, daß solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

SPIN 10728511

64/2202-5 4 3 2 1 0 – Gedruckt auf säurefreiem Papier

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 1997 / 1998 durch die Universität Potsdam als Dissertation angenommen. Zur Befassung mit dem Thema dieser Arbeit wurde ich durch meinen Doktorvater, Herrn Professor Dr. Uwe Hellmann angeregt. Ihm bin ich für sein Engagement bei der Betreuung und seine zahlreichen Anregungen und Denkanstöße zu großem Dank verpflichtet.

Ferner danke ich Herrn Professor Dr. Wolfgang Mitsch für die Erstellung des Zweitgutachtens sowie den Herausgebern, stellvertretend Herrn Professor Dr. Dieter Umbach, für die Aufnahme der Arbeit in die Potsdamer rechtswissenschaftliche Reihe.

Ein ganz besonderer Dank gilt meiner Familie - meinen Eltern, meiner Großmutter und meiner Frau Susanne - durch deren Unterstützung diese Arbeit erst möglich wurde.

Frau Yvonne Grösch hat die Arbeit korrekturgelesen, Herr Dr. Ing. Matthias Vitt hat für die Druckfassung des Manuskriptes gesorgt. Ihnen sei an dieser Stelle herzlich gedankt.

Karlsruhe, im März 1999

Alexander Hoff

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XI
Einführung	1
1 § 370 AO im Strafrechtssystem	7
1.1 Rechtsgut	7
1.1.1 Meinungsstand	7
1.1.2 Kritik	8
1.1.3 Fazit	10
1.2 Tatobjekt	11
1.3 Deliktsnatur	11
1.3.1 Vermögensdelikt	11
1.3.2 Erfolgsdelikt	12
1.3.3 Verletzungs- / Gefährdungsdelikt	12
1.3.4 Dauerdelikt - Zustandsdelikt	25
1.4 Täterkreis	25
1.5 Verhältnis zu anderen Normen des Strafrechts	27
1.5.1 Verhältnis des § 370 AO zu § 263 StGB	27
1.5.2 Verhältnis von § 370 AO zu § 264 StGB	29
1.6 Zusammenfassung des ersten Teiles	31
2 Die Hinterziehungshandlung in § 370 AO	33
2.1 Struktur des Tatbestandes nach herrschender Meinung	33
2.2 Begründungsversuche	33
2.2.1 Erster Begründungsversuch: Klarstellungsfunktion	34
2.2.2 Zweiter Begründungsversuch: Differenzierungsfunktion	35
2.2.3 Differenzierungsfunktion jenseits des Wortlautes	50
2.2.4 Historische Gründe	51
2.2.5 Ergebnis und Kritik	52
2.3 Ergebnis und Ausblick	56
3 Historische Versuche, das Handlungsunrecht zu bestimmen	57
3.1 Einführung	57
3.2 "Steuerunehrlichkeit" als Präzisierungsversuch	57
3.2.1 Herkommen	58

3.2.2	Dogmatische Einordnung: Stellung der Steuerunehrlichkeit innerhalb des Tatbestandes	58
3.2.3	Inhalt der Steuerunehrlichkeit - Entwicklung	60
3.2.4	Bedeutung der Steuerunehrlichkeit für den heutigen Tatbestand	61
3.2.5	Zusammenfassung bisheriger Ergebnisse	63
4	Eingrenzung des Handlungsunrechts und Interpretationsmodell für den Tatbestand de lege lata	65
4.1	Darstellung des Modells	65
4.2	Vorteile	65
4.3	Voraussetzungen	66
4.3.1	Anwendbarkeit des § 13 StGB bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	66
4.3.2	“Angaben machen“ als Synonym für “täuschen“	67
4.3.3	Verwirklichung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch positives Tun	67
4.3.4	Ergebnis	69
5	Fälluntersuchung	71
5.1	Abgabe einer Steuererklärung mit fehlerhaften Angaben	72
5.1.1	1. Möglichkeit: “Die Behörde“ schenkt den Angaben des Täters Glauben	72
5.1.2	2. Möglichkeit: Kollusives Zusammenwirken	74
5.1.3	3. Möglichkeit: Bedrohung des Beamten	82
5.1.4	4. Alternative: Bloßes behördliches Fehlverhalten	83
5.1.5	Gesamtergebnis	91
5.2	Abgabe einer Steueranmeldung mit fehlerhaften Angaben	92
5.3	Unterlassen der Berichtigung gemäß § 153 Abs. 1 AO	93
5.3.1	Überblick	93
5.3.2	Reichweite des § 153 Abs. 1 AO	94
5.3.3	Verstoß gegen § 153 Abs. 1 AO als Steuerhinterziehung	95
5.3.4	Geltung auch für Fälligkeitssteuern	97
5.3.5	Zwischenergebnis	98
5.3.6	Täuschung	98
5.3.7	Fazit	106
5.4	Unterlassen der Benachrichtigung gemäß § 153 Abs. 2 AO	107
5.4.1	Verstoß gegen § 153 Abs. 2 AO als Steuerhinterziehung	107
5.4.2	Täuschung durch konkludentes Verhalten oder durch Unterlassen	107
5.4.3	Irrtum	107
5.4.4	Garantenstellung	108

5.4.5	Fazit	109
5.5	Nichtabgabe der Steuererklärung für einen der Behörde bekannten Steuerpflichtigen	110
5.5.1	Erfolgseintritt	110
5.5.2	Täuschung	110
5.6	Nichtabgabe der Steuererklärung für einen der Behörde unbekannt-ten Steuerpflichtigen	122
5.6.1	Einführung	122
5.6.2	Täuschung	122
5.6.3	Entsprechung im Unwertgehalt	123
5.7	Nichtberichtigung einer Schätzung nach <i>vorsatzloser</i> Nichtabgabe	123
5.7.1	Einführung	123
5.7.2	Vorliegen einer Steuerhinterziehung	123
5.8	Hinterziehung im Beitreibungsverfahren	124
5.8.1	steuerlich erhebliche Tatsachen im Beitreibungsverfahren	124
5.8.2	Erfolgseintritt	125
5.8.3	Taugliche Tathandlungen	125
5.8.4	Ergebnis	126
6	Ergebnis der Falluntersuchung	127
6.1	Zusammenstellung	127
6.2	Bedeutung für das Verhältnis der Begehungsvarianten Nr.1 und Nr.2 zueinander	128
7	Bedeutung für das Verhältnis von § 370 AO zu § 263 StGB	131
7.1	Vergleich des objektiven Tatbestandes	131
7.1.1	Irrtum	131
7.1.2	Schaden	131
7.1.3	Vermögensverfügung	132
7.1.4	Zusammenfassung	132
7.2	Vergleich des subjektiven Tatbestandes	133
7.2.1	Vorteilsabsicht	133
7.2.2	Stoffgleichheit	136
7.3	Fazit des Vergleiches	137
8	Vorschlag einer Neuformulierung	139
	Literaturverzeichnis	143
	Index	163

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
a.E.	am Ende
a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AG	Amtsgericht
AllgÖstGerZ	Allgemeine Österreichische Gerichtszeitung
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-Entw.	Entwurf einer Abgabenordnung
Art.	Artikel
AT	Allgemeiner Teil
Aufl.	Auflage
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Der Betriebsberater, Zeitschrift
BBG	Bundesbeamtengesetz
Bd.	Band
Begr.	Begründung / Begründer
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen, amtliche Sammlung
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen, amtliche Sammlung
BGSG	Bundesgrenzschutzgesetz
Bsp.	Beispiel
BT	Besonderer Teil
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BtMG	Betäubungsmittelgesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes, amtliche Sammlung
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichtes, amtliche Sammlung
BWM	Baumann / Weber / Mitsch, Lehrbuch
dass.	dasselbe

DB	Der Betrieb, Zeitschrift
ders.	derselbe
dies.	dieselbe, dieselben
DM	Deutsche Mark
DRiZ	Deutsche Richterzeitung, Zeitschrift
DSiR	Deutsches Steuerrecht, Zeitschrift
DSiZ	Deutsche Steuerzeitung, Zeitschrift
DWW	Deutsche Wohnungswirtschaft, Zeitschrift
ebd.	ebenda
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte, amtliche Sammlung
EFTA	Eropean Free Trade Association (Europäische Freihandelszone)
EGStGB	Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch
ESiG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
ev.	evangelisch, -e, -es
f	folgende, -r
F.D.P.	Freie Demokratische Partei Deutschlands
FAGO	Geschäftsordnung für die Finanzämter
FamRZ	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
ff	fortfolgend
FG	Finanzgericht
FGJ	Franzen / Gast / Joecks, Kommentar
FGS	Franzen / Gast / Samson, Kommentar
FN	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau, Zeitschrift
FS	Festschrift
GA	Goldammer's Archiv für Strafrecht
GBI	Gesetzblatt
GG	Grundgesetz
grds.	grundsätzlich
GS	Gedächtnisschrift
h.M.	herrschende Meinung
HHS	Hübschmann / Hepp / Spitaler, Kommentar
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
i.E.	im Ergebnis
i.S.d.	im Sinne des, der
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
Inf	Die Information über Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift
jew.	jeweils

JR	Juristische Rundschau, Zeitschrift
JURA	Juristische Ausbildung, Zeitschrift
JUS	Juristische Schulung, Zeitschrift
JZ	Juristenzeitung, Zeitschrift
KFR	Kommentierte Finanzrechtsprechung
KohleAnpG	Kohle-Anpassungsgesetz
krit.	kritisch
LDC	Leise / Dietz / Cratz, Kommentar
led.	lediglich
LG	Landgericht
Lit.	Literatur
LK	Leipziger Kommentar
LVGBaWü	Landesverwaltungsgesetz Baden-Württemberg
m.	mit
m.w.Bsp.	mit weiteren Beispielen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
m.zahlr.w.N.	mit zahlreichen weiteren Nachweisen
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht, Zeitschrift
MedR	Medizinrecht, Zeitschrift
MGZ	Maurach / Gössel / Zipf, Lehrbuch
MSM	Maurach / Schroeder / Maiwald, Lehrbuch
MZ	Maurach / Zipf, Lehrbuch
Nachw.	Nachweise
NJW	Neue Juristische Wochenschrift, Zeitschrift
Nr., Nrn.	Nummer, Nummern
NSKiStRG	Niedersächsisches Kirchensteuerrahmengesetz
NStE	Neue Entscheidungssammlung für Strafrecht
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
o.	oben
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
österr.	österreichisch
OVG	Oberverwaltungsgericht
PrALR	Preußisches Allgemeines Landrecht
RAO	Reichsabgabenordnung
RegE	Regierungsentwurf
RG	Reichsgericht
RGBI	Reichsgesetzblatt
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichtes in Strafsachen, amtliche Sammlung
RN	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung

RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
SBS	Stelkens / Bonk / Sachs, Kommentar
SchSch	Schönke / Schröder, Kommentar
SGB	Sozialgesetzbuch
SK	Systematischer Kommentar
SNB	Suhr / Naumann / Bilsdorfer, Kommentar
sog.	sogenannte, -r, -s
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
st.	ständig, -e, -er
StB	Der Steuerberater, Zeitschrift
Stbg	Die Steuerberatung, Zeitschrift
StGB	Strafgesetzbuch
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StPO	Strafprozeßordnung
StrR-Reform	Strafrechts-Reform
StuW	Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift
StVO	Straßenverkehrsordnung
u.	und
Überbl.	Überblick
UR	Umsatzsteuer-Rundschau, Zeitschrift
UStG	Umsatzsteuergesetz
UVV	Umsatzsteuervoran-meldungsverfahren
v.	von
v.d.	von der
vgl.	vergleiche
VRS	Verkehrsrechtssammlung
VVG	Versicherungsvertrags-Gesetz
WiKG	Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität
wistra	Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht
WoBauG	Wohnungsbaugesetz
z.B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZPO	Zivilprozeßordnung