

# Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung

von  
Lothar Kuhlen

C.E Müller

Inhaltsverzeichnis

Vorwort..... V  
**Einleitung..... 1**

**TeilA**  
**Die Steuerhinterziehung im geltenden Recht**

**1. Kapitel:**  
**Die gesetzliche Regelung..... 5**

- I. Tathandlung..... 5
- II. Erfolg..... 6
  - 1. Verkürzung von Steuern..... 6
    - a) Steuerrechtsakzessorietät desHinterziehungstatbestandes..... 6
    - b) Fälligkeits- und Veranlagungssteuern..... 7
  - 2. Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile..... 8
  - 3. Kompensationsverbot..... 9
- III. Kausalität ..... 9
- IV. Vorsatz ..... 9
- V. Versuch..... 11
- VI. Rechtsfolgen..... 11
- VII. Veijährung..... 13
- VIII. Verfahren..... 14
  - 1. Ermittlungsverfahren ..... 14
  - 2. Abschluss des Ermittlungsverfahrens..... 15
  - 3. Gerichtliches Verfahren..... 17

**2. Kapitel:**  
**Kasuistik ..... 18**

- I. Verschwiegene Zinseinkünfte..... 18
- II. Fristversäumnis..... 19
- III. Schwarzarbeit..... 20
- IV. Umsatzsteuerketten und-karusselle..... 20

**3. Kapitel:**  
**Entstehungsgeschichte ..... 23**

- I. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung im 19. Jahrhundert..... 23
- II. Die Steuerhinterziehung gemäß § 359 RAO ..... 26
- III. Entwicklung des objektiven Tatbestandes ..... 27
  - 1. Die Lehre von der Steuerhinterziehung als betrugsähnlichem Delikt ... 27
  - 2. Die Tatbestandsvoraussetzungen von Steuerhinterziehung und Betrug .. 28

## Inhaltsverzeichnis

3. §370 AO 1977 .....	29
4. Resümee .....	30
IV. Entwicklung des subjektiven Tatbestandes.....	30
V. Entwicklung der Rechtsfolgen.....	31
1. Die Entwicklung bis zum Zweiten Weltkrieg.....	31
2. Änderungen in den 50er Jahren des 20. Jahrhunderts.....	32
3. Reformen seit 1975 .....	33
4. Resümee .....	34
VI. ÄnderendesVerfahrens .....	34
<b>4. Kapitel:</b>	
<b>Strafrechtsdogmatische Fragen der Steuerhinterziehung .....</b>	<b>37</b>
I. Das Rechtsgut der Steuerhinterziehung.....	37
II. Die Deliktsnatur der Steuerhinterziehung .....	40
III. Das Konkurrenzverhältnis zum Betrug .....	42
<b>5. Kapitel:</b>	
<b>Verfassungsrechtliche Probleme der Steuerhinterziehung.....</b>	<b>44</b>
I. Verfassungsmäßigkeit von § 370 AO.....	44
1. Formelle Verfassungsmäßigkeit: Das Gesetzlichkeitsprinzip.....	44
a) Bestimmtheit von § 370 Abs. 1 AO.....	45
b) Steuerumgehung und Gesetzlichkeitsprinzip .....	47
c) Bestimmtheit von § 370 Abs. 3 AO.....	49
2. Materielle Verfassungsmäßigkeit: Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ..	50
II. Verfassungsmäßigkeit einzelner Steuergesetze .....	53
1. Verfassungsrechtliche Grundprobleme.....	53
2. Besteuerung von Kapitaleinkünften (BVerfGE 84, 239).....	55
3. Besteuerung von Spekulationsgewinnen (BVerfGE 110, 94).....	58
4. Bedeutsamkeit des Zinssteuerurteils.....	59
III. Hinterziehung verfassungswidriger Steuern.....	60
1. Nichtigkeit von Steuergesetzen.....	60
2. Unvereinbarkeit von Steuergesetzen mit dem Grundgesetz.....	61
a) Verpflichtung des Gesetzgebers zu einer rückwirkenden Neuregelung .....	62
b) Verpflichtung des Gesetzgebers zu einer für die Zukunft wirkenden Neuregelung .....	62

## TeilB

### Zur Empirie und Erklärung von Steuerhinterziehungen

<b>6. Kapitel:</b>	
<b>Statistiken und Dunkelfeld .....</b>	<b>65</b>
I. Das Steueraufkommen im Jahr 2008 .....	65
II. Steuerstrafsachenstatistiken .....	66

III. Rechtspflegestatistiken.....	69
IV. Offizielle Statistiken und Dunkelfeld.....	70
1. Staatliche Verfolgung von Steuerstraftaten.....	70
2. Ausmaß der Steuerhinterziehung in Deutschland.....	71
V. Empirische Dunkelfeldforschung.....	73
<b>7. Kapitel:</b>	
<b>Erklärungen von Steuerhinterziehungen.....</b>	<b>75</b>
I. Der ökonomische Ansatz .....	75
II. Psychologische Ansätze .....	77
III. Soziologische Ansätze .....	79
IV. Eine Alltagstheorie der Steuerhinterziehung .....	83

### Teil C

#### Die Steuerhinterziehung als kriminalpolitisches Problem

<b>8. Kapitel:</b>	
<b>Kriminalpolitische Grundproblematik der Steuerhinterziehung .....</b>	<b>87</b>
I. Die kriminalpolitische Fragestellung.....	87
1. Legitimer Zweck.....	88
2. Effektivität.....	88
3. Normative Angemessenheit .....	89
II. Zweck eines Straftatbestandes der Steuerhinterziehung.....	89
III. Effektivität eines Straftatbestandes der Steuerhinterziehung.....	90
1. Eignung.....	90
2. Erforderlichkeit.....	91
IV. Angemessenheit eines Straftatbestandes der Steuerhinterziehung.....	93
1. Gründe für die Strafwürdigkeit der Steuerhinterziehung.....	93
2. Argumente gegen die Strafwürdigkeit der Steuerhinterziehung.....	95
a) Steuerhinterziehung als Kavaliersdelikt? .....	95
b) Unrechtsmindernde Merkmale der typischen Steuerhinterziehung ..	96
aa) Minderung des Erfolgsunrechts.....	96
bb) Minderung des Handlungsunrechts.....	98
cc) Steuerrechtsakzessorietät.....	99
dd) Dunkelfeld.....	103
3. Bewertung der Argumente pro und contra.....	108
a) Notwendigkeit einer Abwägung.....	108
b) Strafwürdigkeit schwerer Fälle der Steuerhinterziehung .....	108
c) Fehlende Strafwürdigkeit leichter Fälle der Steuerhinterziehung ....	109
aa) Überkriminalisierung der Steuerhinterziehung durch	
§370 AO .....	109
bb) Strafwürdigkeit und Neutralisierungstechniken.....	HO
cc) Strafwürdigkeit und Prävention.....	112
V. Zwischenergebnis und Ausblick.....	115

<b>9. Kapitel:</b>	
<b>Steuerhinterziehung als Verbrechen?</b> .....	117
I. Der Verbrechenstatbestand des § 370a AO a.F. ....	117
II. Ausgestaltung eines Verbrechenstatbestandes der Steuerhinterziehung.....	118
III. Verfassungsmäßigkeit eines Verbrechenstatbestandes der Steuerhinterziehung .....	118
IV. Kriminalpolitische Beurteilung eines Verbrechenstatbestandes der Steuerhinterziehung .....	119
1. Prävention.....	119
2. Strafverfahren.....	120
3. Systematik.....	121
4. Erklärungswert . ....	122
<b>10. Kapitel:</b>	
<b>Änderung von § 370 AO?</b> .....	124
I. Die Strafbarkeit der Steuerhinterziehung in anderen europäischen Ländern.....	124
II. Zur Reform des § 370 AO .....	128
1. Objektiver Tatbestand.....	128
a) Alternativentwurf zum Strafgesetzbuch.....	128
b) Der Reformvorschlag von Seer.....	129
c) Materiell-rechtliche Entkriminalisierung leichter Steuer- hinterziehungen? .....	130
aa) Straflosigkeit nur der unterlassenen Steuerzahlung.....	130
bb) Straflosigkeit der Hinterziehung kleiner Beträge.....	130
aaa) Die Hinterziehung relativ kleiner Beträge.....	131
bbb) Die Hinterziehung absolut kleiner Beträge.....	132
cc) Weitere regelungsbedürftige Fragen .....	134
dd) Verharmlosung der Steuerhinterziehung? .....	135
d) Prozessrechtliche Entkriminalisierung leichter Steuer- hinterziehungen? .....	136
aa) Gründe für eine prozessrechtliche Entkriminalisierung.....	136
bb) Probleme einer prozessrechtlichen Entkriminalisierung.....	137
d) Ergebnis.....	138
aa) Prinzipielle Vorzugswürdigkeit einer materiell-rechtlichen Entkriminalisierung leichter Steuerhinterziehungen .....	138
bb) Prozessrechtliche Entkriminalisierung leichter Steuer- hinterziehungen als rechtliches Gebot de lege lata .....	139
2. Subjektiver Tatbestand .....	141
3. Strafraumen.....	142
a) Der Strafraumen des § 370 Abs. 1 AO .....	142
aa) Stand der juristischen Diskussion .....	142
bb) Effiziente Bestrafung durch Konfiskation: Ein ökonomischer Reformvorschlag .....	143
b) Die Strafschärfung nach § 370 Abs. 3 AO .....	146
aa) Der besonders schwere Fall der Steuerhinterziehung .....	147

bb) Die Rechtsfolge des § 370 Abs. 3 AO.....	147
c) Steuerverkürzung in großem Ausmaß (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO).....	149

**11. Kapitel:**

<b>Die strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO).....</b>	<b>154</b>
I. Die gesetzliche Regelung.....	154
1. §371AOa.F.....	154
2. Die Reform der Selbstanzeige im Jahr 2011.....	156
a) § 371 Abs. 1AO .....	156
b) §371 Abs. 2 AO .....	157
c) § 398a AO .....	158
II. Verfassungsrecht und strafbefreiende Selbstanzeige .....	158
1. Verfassungswidrigkeit der strafbefreienden Selbstanzeige?.....	159
a) Verstoß von § 371 AO gegen Art. 3 Abs. 1 GG?.....	159
b) Verfassungswidrigkeit von § 398a AO? .....	160
2. Verfassungswidrigkeit einer Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige?.....	161
a) Verfassungsrang von § 371 AO?.....	161
b) Verfassungswidrigkeit einer ersatzlosen Streichung von § 371 AO? .	163
III. Kriminalpolitische Beurteilung der strafbefreienden Selbstanzeige .....	165
1. Die fiskalische Rechtfertigung .....	165
2. Die strafrechtliche Problematik .....	167
a) Die Rechtfertigung von Strafaufhebungsgründen.....	168
b) Rechtfertigung von § 371 AO durch eine zur Strafaufhebung ausreichende Umkehrleistung?.....	170
c) Vergleich von § 371 AO mit anderen Strafaufhebungsgründen und Milderungsmöglichkeiten.....	173
d) Wertungswiderspruch zwischen § 370 AO und § 371 AO .....	175
e) Beseitigung des Wertungswiderspruchs durch die Reform der Selbstanzeige?.....	175
f) Rechtfertigung der Selbstanzeige als Mittel zur Vermeidung eines Zwangs zur Selbstbelastung? .....	177
3. Konsequenzen für die praktische Kriminalpolitik .....	179
a) Herabstufung der Steuerhinterziehung? .....	179
b) Strafbefreiende Selbstanzeige auch bei anderen Vermögensdelikten? 179	
c) Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige?.....	180

**12. Kapitel:**

<b>Steueramnestien .....</b>	<b>182</b>
I. Begriff und Erscheinungsformen der Amnestie.....	182
II. Steueramnestien .....	183
1. Die Steueramnestie des Jahres 1988 .....	184
2. Die Steueramnestie des Jahres 2003 .....	185
3. Steueramnestie 2011/2013? .....	185
a) Art. 97 § 24 EGAO.....	186

*Inhaltsverzeichnis*

b) Das geplante Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz.....	187
III. Verfassungsmäßigkeit von Steueramnestien.....	188
1. Willkürliche Privilegierung von Steuerhinterziehern gegenüber steuerehrlichen Bürgern? .....	188
2. Willkürliche Schlechterstellung nichtamnestierter Straftäter?.....	189
3. Der „Schlussstrich“ als verfassungsrechtliches Amnestieerfordernis? ...	191
IV. Kriminalpolitische Beurteilung von Steueramnestien .....	192
1. Die fiskalische Begründung .....	192
2. Die normative Problematik von Steueramnestien.....	194
a) Die Besserstellung des Hinterziehers gegenüber dem Steuerehrlichen .....	194
b) Das Konsistenzproblem.....	196
<b>13. Kapitel:</b>	
<b>Zusammenfassung und Ausblick.....</b>	<b>199</b>
I. Der kriminalpolitische Befund.....	199
II. Perspektive.....	201
<i>Literaturverzeichnis</i> .....	203
<i>Stichwortverzeichnis</i> .....	229